



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)**

Bogotá, D. C., tres (3) de julio de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2019-02258-01 (29646)  
**Demandante:** Empresas Públicas de Medellín ESP  
**Demandada:** Municipio de Puerto Nare- Antioquia

**Temas:** Impuesto de ICA años 2015 y 2016. Venta. Operación interna.  
Transmisión de energía. Base gravable. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por el demandado contra la sentencia del 30 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo Antioquia, que decidió lo siguiente<sup>2</sup>:

**PRIMERO.** DECLARAR la nulidad de los actos contenidos en: i) la Resolución nro. LR-585-18-01 del 2 de abril de 2018, a través de la cual se efectuó Liquidación Oficial de Revisión en del impuesto de industria y comercio, avisos y complementarios y tableros y sobretasa bomberil por la vigencia 2015 a EPM, por parte de la Administración tributaria de Puerto Nare; ii) la Resolución LR -585-18-02 del 3 de abril de 2018, mediante la cual se impuso la Liquidación Oficial de revisión en la misma materia y por la misma Administración tributaria a EPM, por la vigencia 2016; iii) la Resolución nro. 3200-23-02-08 del 3 de mayo de 2019, por medio de la cual, la Administración tributaria de Puerto Nare resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por EPM contra el acto de Liquidación Oficial de Revisión nro. LR-585-18-01; iv) la Resolución nro. 3200-23-02-09 del 3 de mayo de 2019, por medio de la cual, la Administración tributaria de Puerto Nare resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por EPM contra el acto de Liquidación Oficial de Revisión nro. LR-585-18-02.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, la Administración tributaria de Puerto Nare deberá RECONOCER la firmeza de las declaraciones privadas del ICA realizadas por los años gravables 2015 y 2016. De igual forma, se ordena la devolución de los valores que EPM hubiese pagado a la Administración Tributaria de Puerto Nare, con ocasión de las Liquidaciones Oficiales LR-585-18-01 del 2 de abril de 2018 y LR -585-18-02 del 3 de abril de 2018, así como los valores que se hubieren pagado por la sanción por inexactitud impuesta en esos mismos actos, sumas que deberán ser indexadas a la fecha de la devolución efectiva.

**TERCERO.** NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

**CUARTO.** No se condena en costas en esta instancia a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Previos requerimientos especiales y sus respectivas respuestas, mediante liquidaciones oficiales de revisión del 02 de abril de 2018 y del 03 de abril de 2018<sup>3</sup>, el municipio de

<sup>1</sup> Ingresó por primera vez al despacho el 06 de diciembre de 2024. SAMAI CE índice 3.

<sup>2</sup> SAMAI Tribunal índice 42.

<sup>3</sup> CP, ff. 57 a 66 y 116 a 125.



Puerto Nare, departamento de Antioquia, modificó las declaraciones del impuesto de ICA de las Empresas Públicas de Medellín, en adelante EPM, por los años gravables 2015 y 2016, respectivamente, en el sentido de adicionar ingresos gravados por las actividades de comercialización de gas combustible y transmisión y conexión de energía eléctrica e imponer sanción por inexactitud del 50%<sup>4</sup>, actos que fueron confirmados en reconsideración por resoluciones del 03 de mayo de 2019<sup>5</sup>.

## **Demanda**

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>6</sup>:

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. LR-585-18-01 de abril 2 de 2018 en materia del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y sobretasa bomberil por la vigencia 2015, y de la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-585-18-02 de abril 3 de 2018 en materia del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y sobretasa bomberil por la vigencia 2016.
2. Que se declare la nulidad de las Resoluciones 3200-23-02-08 de 2019 y 320023-02-09 de 2019 proferidas por el Municipio de Puerto Nare decisiones, emitidas frente a los recursos de reconsideración interpuestos contra las liquidaciones oficiales de revisión.
3. Que en consecuencia de la declaración anterior, se declaren en firme las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas por Empresas Públicas de Medellín E.S.P. al municipio de Puerto Nare por los años gravables 2015 y 2016.
4. Que se declare que Empresas Públicas de Medellín E.S.P. no está obligada a reconocer y pagar al municipio de Puerto Nare los valores determinados por concepto del impuesto de industria y comercio, su complementario de avisos y tableros, la sobretasa bomberil, ni las sanciones por inexactitud de que tratan las Liquidaciones Oficiales de Revisión No. LR-585-18-01 de abril 2 de 2018 y nro. LR-585-18-02 de abril 3 de 2018.
5. Que a título de restablecimiento del derecho, el Municipio de Puerto Nare devuelva a Empresas Públicas de Medellín ESP toda suma que por concepto de Impuesto de Industria y Comercio ésta le haya cancelado con fundamento en los actos administrativos demandados y que dicha suma sea indexada y devuelta con intereses comerciales.
6. Que se condene en costas al Municipio de Puerto Nare.

La actora invocó como normas vulneradas, las siguientes:

Artículo 29 de la Constitución Política.  
Artículos 1494, 1495 y 1849 del Código Civil.  
Artículo 905 del Código de Comercio.  
Artículos 1 y 14 [nums. 21 y 28] de la Ley 142 de 1994.  
Artículo 647 del Estatuto Tributario (ET).  
Artículos 32, 33, 35, 36 y 37 de la Ley 14 de 1983.  
Artículo 196 del Decreto 1333 de 1986.  
Artículo 51 de Ley 383 de 1997.  
Artículos 28 numeral 3 y 205 del Acuerdo 021 de 2013 del Concejo Municipal de Puerto Nare.  
Artículo 21 del Acuerdo 011 de 2017 del Concejo Municipal de Puerto Nare.

<sup>4</sup> El artículo 21 del Acuerdo Municipal 011 de 2017 rebajó al 50% la sanción por inexactitud que el artículo 205 del Acuerdo Municipal 21 de 2013, vigente por los periodos 2015 y 2016, establecía en el 160%.

<sup>5</sup> CP, ff. 86 a 102 y 144 a 160.

<sup>6</sup> CP, f. 3.



Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente<sup>7</sup>:

**1. No procede la adición de ingresos por comercialización de gas combustible.** El artículo 18 de la Ley 142 de 1994 impone a las sociedades, que bajo una misma persona jurídica prestan simultáneamente diferentes servicios públicos domiciliarios, la obligación de llevar contabilidad separada por cada una de estas actividades. Teniendo en cuenta lo anterior, los negocios de alcantarillado, energía y gas que realiza EPM entre sus dependencias se celebran entre la misma persona jurídica y, en consecuencia, las operaciones contables que realiza la empresa por cada negocio deben consolidarse al final, bajo unos mismos estados financieros. Este proceso contable implica que debe hacerse un proceso depurativo para eliminar las operaciones económicas realizadas entre distintas dependencias de la misma compañía, con el fin de reflejar únicamente los saldos de las operaciones realizadas con terceros, correspondientes a las entradas y salidas efectivas de recursos, que son las que se reflejan fiscalmente en los impuestos de renta e ICA. De no ser así, los estados financieros quedarían sobreestimados por la inclusión de partidas que no son efectivas, esto es, que no devienen de la realización de operaciones económicas con terceros.

En esa dinámica, la vicepresidencia de gas y la vicepresidencia de generación eléctrica de EPM celebraron un acuerdo por el cual la primera se comprometió a proveerle gas a la segunda para generación de energía en una termoeléctrica. Esta operación fue tomada por el municipio demandado como una compraventa de gas, por lo cual procedió a adicionar como ingresos gravados por los años 2015 y 2016, el monto estipulado del acuerdo, que, se reitera, solo es fijado para efectos internos. Dicho acuerdo no puede ser considerado una venta o suministro de gas por ausencia del requisito de la bilateralidad que es connatural a contratos como el de compraventa. Entonces, en realidad se trata de la utilización de un insumo de la compañía y no de una venta, pues EPM no puede venderse gas a sí misma.

En definitiva, no se configura el hecho generador del impuesto de ICA en tanto que la operación interna de la compañía no puede considerarse actividad comercial, industrial o de servicios, en los términos de la Ley 14 de 1983, el Acuerdo Municipal 021 de 2013 y la ley de servicios públicos.

**2. Improcedencia de la adición de ingresos por transmisión de energía.** Según el demandado, EPM debe adicionar todos los ingresos obtenidos por el servicio de transmisión de energía prestado al cliente Mansarovar. Si bien los ingresos adicionados corresponden a lo facturado a dicha sociedad, no todo lo facturado es ingreso para EPM en los periodos fiscalizados, pues una parte corresponde a «*ingresos diferidos*» que, en realidad, no representan flujos de entrada efectiva de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, dado que son dineros que se obtendrán en periodos distintos a los fiscalizados. En efecto, de acuerdo con el modelo financiero del negocio celebrado con Mansarovar, el servicio de conexión de energía se realizó a 10 años, pero el pago se pactó a 5 años, en periodos mensuales y actualizaciones anuales, de acuerdo con el índice de precios del productor (IPP), con la posibilidad de diferir los ingresos por un término igual al del contrato.

Por otro lado, las redes de transmisión pasan por varios municipios y no únicamente por Puerto Nare, por lo que, en relación con el servicio prestado a Mansarovar, la tributación debe hacerse de forma proporcional en cada uno de estos municipios.

<sup>7</sup> CP, ff. 6 vto. al 22.



**3. No hay lugar a la sanción por inexactitud.** Como acaba de verse, el menor valor a pagar por impuesto se debe a una diferencia de criterios entre la actora y la Administración frente al derecho aplicable que la exime de la sanción.

### **Contestación de la demanda**

El demandado se opuso a las pretensiones, por las siguientes razones<sup>8</sup>:

**1. Procede la adición de ingresos por comercialización de gas combustible.** Al desarrollar diferentes actividades de servicios públicos, EPM está obligada a llevar contabilidad individual por cada una de estas actividades para generar independencia interna y externa, pues, pese a ser un solo ente jurídico, se somete a las condiciones legales propias de cada actividad. En este caso, por los años 2015 y 2016, la vicepresidencia de gas vendió gas combustible a la vicepresidencia de energía. Por tanto, existe una actividad de comercialización de gas en la medida en que hay un suministrador del gas (vicepresidencia gas), un receptor (vicepresidencia energía) y un pago, por lo que, en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, es una actividad gravada con el impuesto de ICA.

No hubo pronunciamiento frente a la adición de ingresos por transmisión de energía.

**2. Procede la sanción por inexactitud.** La sanción impuesta es legal pues no se está ante una diferencia de criterios frente al derecho aplicable, sino, ante unas cifras declaradas que no son correctas o verdaderas.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados sin condenar en costas por las siguientes razones<sup>9</sup>:

**1. No procede la adición de ingresos por comercialización de gas.** El convenio celebrado entre las vicepresidencias del EPM sobre el cual el demandado hizo recaer el impuesto de ICA no corresponde a una compraventa, pues no existen los elementos esenciales de onerosidad y bilateralidad que son propios de este tipo de contratos, dado que dichas dependencias no tienen personería jurídica, sino, que hacen parte del mismo ente económico. Se trata de un movimiento contable que hizo EPM, consistente en trasladar un insumo, gas combustible, a una dependencia y, a cambio, entregar el valor de éste a la dependencia que facilitó dicho combustible. Es decir, es un convenio interno de servicios en el marco de los negocios propios de EPM, sin repercusiones tributarias, que tiene explicación en el hecho de que el artículo 18 de la Ley de 142 de 1994 exige a las empresas de servicios públicos llevar contabilidad separada por cada tipo de servicio que presten. Así, la regulación jurídica en la materia justifica en el caso bajo examen la existencia de contabilidades separadas en EPM, una para la unidad estratégica de comercialización y suministro de gas y, otra, para la unidad estratégica de generación de energía eléctrica.

**2. Es improcedente la adición de ingresos por comercialización de energía.** La venta de energía es una actividad gravada con el impuesto de ICA. No obstante, en el caso concreto no procede la adición de ingresos porque se trató de una venta diferida, con

<sup>8</sup> CP, ff. 186 a 195 vto.

<sup>9</sup> SAMAI Tribunal índice 42.



plazos para su amortización. Por ello, por los periodos fiscalizados no existe ningún ingreso efectivo que incremente el patrimonio de la empresa, de forma tal que la adición de ingresos no tiene fundamento legal.

Teniendo en cuenta que se anulan los actos demandados, a título de restablecimiento del derecho, se ordena la firmeza de las declaraciones de ICA de los periodos 2015 y 2016, por lo que *«resulta procedente ordenar la devolución de los valores que EPM hubiese pagado a la administración tributaria de Puerto Nare, con ocasión de las liquidaciones oficiales»*, debidamente indexados. No obstante, se niega la pretensión de reconocimiento de intereses comerciales, pues estos *«solo proceden como sanción por un incumplimiento en el pago, situación que en este proceso no se ha dado en la medida en que solo a partir de la ejecutoria de esta decisión, en caso de producirse, aparece la obligación de hacer (devolver lo pagado) por la demandada»*.

**3. Sin condena en costas.** No se condena en costas puesto que la actuación de las partes no es temeraria o sin fundamento legal.

### Recurso de apelación

El demandado apeló la sentencia de primera instancia por los motivos que se resumen de la siguiente manera<sup>10</sup>:

**1. Procede la adición de ingresos.** En el acuerdo entre vicepresidencias queda claro que EPM- gas compra gas para luego venderlo a EPM-energía para la operación de la planta termoeléctrica Termosierra, lo que configura una actividad comercial de compraventa de gas. En efecto, cuando la dependencia EPM-gas ejecuta la actividad de suministro de gas, asume la responsabilidad de comercialización del gas, calcula el monto de cada transacción y liquida el respectivo documento de cobro que es pagado por EPM- energía, situación que no fue analizada por el Tribunal. La realidad es que el fallo de primera instancia aplicó la regla general de causación y base gravable del impuesto de industria y comercio, desconociendo las reglas especiales del tributo establecidas en las Leyes 142 de 1994, 383 de 1997 y 401 de 1997.

Se reitera que, al desarrollar diferentes actividades de servicios públicos, EPM está obligada a llevar contabilidad individual por cada una de estas actividades para generar independencia interna y externa, pues, pese a ser un solo ente jurídico, se somete a las condiciones legales propias de cada actividad y sobre cada una de estas actividades recae el impuesto de ICA.

**Transmisión de energía.** El Tribunal no tuvo en cuenta que el presente proceso versa sobre la actividad de transmisión y conexión de energía eléctrica, cuyo impuesto de ICA se causa donde está ubicada la subestación, según el artículo 51 de la Ley 383 de 1997. No se refiere a la venta de energía, como lo entendió el fallo apelado.

Como se expuso en la contestación de la demanda, EPM facturó a Mansarovar cargos de conexión a las redes SDL, STR y STN, por los años 2015 y 2016, ingresos que no fueron declarados en esos periodos. El hecho que se hayan pactado ingresos diferidos, es una situación que no exonera a EPM de ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, conforme la regla especial según la cual, en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, dicho impuesto se causa en el municipio donde se

<sup>10</sup> SAMAI CE índice 2, certificado 48ED\_RECURSODE\_43RecursoApelacion(.pdf) NroActua 2.



encuentre ubicada la subestación y la base gravable es el promedio mensual de ingresos obtenidos. Por ello, contrario al entendimiento de EPM, no es determinante que las redes pasen por varios municipios.

### **Pronunciamientos finales**

La demandante pidió confirmar la sentencia apelada. Al efecto, insistió en que la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios requiere del elemento de la bilateralidad, esto es, de la interacción de dos o más personas, lo cual no ocurre, pues lo glosado por la administración corresponde a operaciones de índole interno, entre dependencias de la misma compañía, que no pueden considerarse actos de comercio o venta.

En lo que respecta a la transmisión de energía, el apelante se limita a señalar que lo relevante es la ubicación de la subestación, pero no se pronuncia y menos desvirtúa el argumento del Tribunal sobre la obtención efectiva del ingreso por tratarse de ingresos diferidos que no se obtuvieron en los periodos fiscalizados sino en los años en que se empieza a amortizar el pago. Siendo así, no hay lugar a la adición de ingresos ni a revisar la decisión del Tribunal en ese aspecto.

El Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

En los términos de la apelación interpuesta por el demandado, la Sala establece si por los periodos en discusión es procedente la adición oficial a la actora de ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio por concepto de comercialización de gas y transmisión de energía (\$38.145.009.000 por el año gravable 2015 y \$20.540.302.000, por el periodo 2016). De ser el caso, analiza la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

### **Análisis del caso concreto**

En los actos enjuiciados, proferidos por los años 2015 y 2016, el demandado consideró, de un lado, que el acuerdo celebrado entre la vicepresidencia gas (suministrador) y la vicepresidencia energía (receptor), de EPM, en el que la primera se comprometió a suministrar gas a la segunda para generación de energía en una termoeléctrica, constituía una actividad de **comercialización de gas** gravada con el impuesto de ICA en los términos de los artículos 24-1 de la Ley 142 de 1994, 51 de la Ley 383 de 1997 y 11 de la Ley 401 de 1997. De otro lado, el municipio también consideró que EPM no declaró todos los ingresos facturados al cliente Mansarovar por concepto de **transmisión de energía**.

Por su parte, la demandante alega que el acuerdo entre vicepresidencias es una operación contable de índole interno de la compañía, dada la obligación legal de llevar contabilidad separada por cada uno de los servicios públicos prestados, que no puede considerarse venta por ausencia del elemento esencial de la bilateralidad propio de los contratos de compraventa y de toda actividad comercial.

En lo que atañe a los ingresos por transmisión de energía, señaló que no todo lo adicionado por el municipio son ingresos para la sociedad, pues existen «*ingresos*



*diferidos» que no se han percibido efectivamente en los periodos discutidos, sino que sólo constituirán ingresos en periodos posteriores, «cuando se empiecen a «amortizar».* En ese orden de ideas, dichos ingresos no deben hacer parte de la base gravable del impuesto de ICA en los periodos fiscalizados.

El Tribunal acogió los argumentos de la demandante y anuló los actos acusados, frente a lo cual el demandado, en la apelación, insistió en que el acuerdo entre vicepresidencias de EPM es una actividad de comercialización de gas combustible donde EPM-energía actúa como usuario final y EPM-gas, como vendedora, sin que sea relevante que dicha operación se dé dentro de la misma compañía. En lo que respecta a la transmisión de energía, insistió en la procedencia de la adición de todos ingresos facturados en la medida en que la subestación de energía se encuentra ubicada en la jurisdicción de Puerto Nare y el diferimiento de ingresos no la exime del impuesto.

Ahora bien, en consonancia con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el artículo 28 [numeral 3] del Acuerdo Municipal 021 de 2013 (Estatuto de Rentas de Puerto Nare) señala que constituye hecho generador del impuesto de ICA *«la realización y/o desarrollo de actividades industriales, comerciales, de servicios y financieros en forma directa o indirecta en jurisdicción de Puerto Nare».* Esta misma norma local, al igual que lo hace el artículo 33 de la citada ley frente a la base gravable, dispone que el impuesto *«se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: devoluciones, ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios».*

A su turno, el artículo 31 del referido acuerdo reproduce el concepto de actividad comercial del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, al señalar que *«se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios».*

Por su parte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, establece que 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 y *«en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio».*

La noción de ingresos se encuentra definida en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 (vigente para la época de los hechos) como *«flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital».*

De otro lado, esta Sección ha distinguido entre el servicio público domiciliario de gas y la comercialización de gas que se hace al margen del servicio público domiciliario de gas. De acuerdo con el régimen jurídico establecido en la Ley 142 de 1994, el primero corresponde al *«conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición»*, así como



«las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria» (artículo 14.28); mientras que la comercialización de gas, al margen del servicio público domiciliario de gas, consiste en «la compra del producto para su posterior venta a usuarios que no sean finales»<sup>11</sup>. De forma similar, el artículo 3 de la Resolución CREG 089 de 2013, (vigente para la época de los hechos), señala que la comercialización de gas es la «actividad consistente en la compra de gas natural y/o de capacidad de transporte en el mercado primario y/o en el mercado secundario y su venta con destino a otras operaciones en dichos mercados, o a los usuarios finales. En el caso de la venta a los usuarios finales también incluye la intermediación comercial de la distribución de gas natural».

De acuerdo con el artículo 3 de la Resolución CREG 15 de 2018, el usuario final es «la persona natural o jurídica que se beneficia con la prestación de un servicio público, bien como propietario del inmueble en donde este se presta, o como receptor directo del servicio», relación que se da en el marco de un «contrato de servicios públicos» el cual se encuentra definido en el artículo 128 de la Ley 142 de 1994, como «un contrato uniforme, consensual, en virtud del cual una empresa de servicios públicos los presta a un usuario a cambio de un precio en dinero, de acuerdo a estipulaciones que han sido definidas por ella para ofrecerlas a muchos usuarios no determinados».

Por su parte, el artículo 18 de la Ley 142 de 1994 señala que «las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita».

### **1. De si procede la adición de ingresos por comercialización de gas combustible.**

Por comercialización de gas combustible se adicionaron ingresos por \$35.281.339.409 por el año 2015 y por \$17.755.902.351, por el año 2016. Para determinar la procedencia de la glosa, la Sala precisa lo siguiente:

EPM tiene como objeto social «la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, energía, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y telefonía local móvil en el sector rural y demás servicios de telecomunicaciones»<sup>12</sup>; por lo que, en virtud del artículo 18 de la Ley 142 de 1994, lleva contabilidad separada por cada uno de los servicios públicos prestados.

La vicepresidencia de generación de energía (el receptor) y la vicepresidencia de gas (el suministrador), ambas dependencias de EPM, suscribieron un acuerdo en el que se convino que «El Suministrador entregará a El Receptor la cantidad de gas solicitado por El Receptor para cubrir la nominación para generación de las plantas termoeléctricas del Grupo EPM, de acuerdo con la disponibilidad que El Suministrador obtenga en el mercado de gas, previa solicitud de El Receptor». En relación con el «precio», se pactó que «previa a la adquisición, los precios serán analizados entre las partes para que el receptor efectúe sus análisis y elabore la oferta comercial de las plantas termoeléctricas del grupo EPM en la Bolsa de Energía». Asimismo, se precisó que «El Gerente Comercial de la VP Gas y el Gerente de Mercado de Energía Mayorista de la VP de Generación Energía serán los responsables de la negociación de precios y cantidades, así como las condiciones de firmeza»<sup>13</sup>.

Según comunicación de EPM del 12 de julio de 2017, dirigida a la administración municipal, en respuesta a un requerimiento de información, por los años 2015 y 2016, la

<sup>11</sup> Sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25014, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>12</sup> CP, f. 32.

<sup>13</sup> CP, ff. 161 y 162.



vicepresidencia de energía suministró a la vicepresidencia de gas EPM, gas combustible por \$35.281.339.409 y 17.755.902.351, respectivamente<sup>14</sup>.

De acuerdo con certificación del contador de EPM, dicha sociedad dio el siguiente manejo contable a la operación<sup>15</sup>:

(...) la Unidad Estratégica del Gas registra el valor de la entrega de gas, como insumo para la generación de energía a la termoeléctrica de La Sierra, como una transacción interna en la cuenta 0172.432527.01130131 y, a su vez, la Unidad Estratégica de Generación de Energía registra el mismo valor como un costo en la cuenta 01312203.753702.01010172. Luego de efectuar un proceso de eliminaciones de transacciones internas y la consolidación de información financiera de Empresas Públicas de Medellín ESP, estos valores contabilizados se eliminan entre sí. Este proceso se efectúa para todos los efectos legales, incluidos los de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios y los del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y demás impuestos, tasas y contribuciones a cargo de la entidad.

En relación con la anterior operación económica, en los actos de determinación oficial del impuesto de ICA de los años 2015 y 2016, el municipio consideró<sup>16</sup>:

(...) que EPM sea una misma persona jurídica, que el suministro de gas combustible lo registre como insumo por la unidad estratégica de energía, donde finalmente los valores se consolidan y eliminan para efecto del impuesto de renta y complementarios, no afecta el cobro y revisión materia de impuesto de industria y comercio.

(...)

Conforme al acuerdo entre vicepresidencias de EPM se presta el servicio de comercialización de gas combustible y el servicio público industrial de gas combustible, actividades que se encuentran catalogadas como servicio público domiciliario.

Ahora bien, como lo señala el municipio demandado, el impuesto de ICA recae sobre la comercialización de gas, independientemente de que tenga como destinatario el usuario final en los términos de la ley de servicios públicos u otro tipo de usuario. Según quedó visto, tanto la Ley 14 de 1983 (art. 35) como la Ley 142 de 1994 (art. 128) y el reglamento (Resolución CREG 089 de 2013) conciben la comercialización como una actividad de compraventa. La compraventa es definida en el artículo 1849 del Código Civil como «*un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio*». En tanto que el artículo 905 del Código de Comercio define la compraventa como «*un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio*».

De acuerdo con lo anterior, no cabe duda de que el acuerdo entre las vicepresidencias de EPM fue una operación interna de la misma sociedad, de modo que no puede entenderse como una compraventa de gas, dada la ausencia del requisito de la bilateralidad que es esencial en todo contrato de compraventa, donde, como se anticipó, una parte se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra, a pagarla en dinero. Por tanto, EPM no podría venderse gas a sí misma. El acuerdo entre vicepresidencias de EPM es una operación interna que tiene justificación en la obligación legal de llevar contabilidad separada por cada servicio público prestado para poder evaluar el desempeño de estas empresas a través de «*indicadores de gestión*» y para que «*la comunidad y a los particulares interesados conozcan exactamente los costos y las implicaciones*

<sup>14</sup> CP. f. 42.

<sup>15</sup> CP. f. 173.

<sup>16</sup> CP, ff. 59 y 118.



*financieras de la operación de los servicios»<sup>17</sup>.*

En ese orden de ideas, el acuerdo entre vicepresidencias no es actividad comercial en los términos de la Ley 14 de 1983 y la ley de servicios públicos. Como lo defiende la demandante, se trata en realidad de la utilización de un insumo disponible en el inventario de una de sus dependencias para la generación de energía en una termoeléctrica de propiedad de EPM. Entonces, no existe en este caso actividad gravada con el impuesto de industria y comercio. No prospera el cargo.

**2. De la procedencia de la adición de ingresos por transmisión de energía.** Los ingresos adicionados por transmisión de energía corresponden a \$2.863.669.695 por el año 2015 y a \$2.784.400.409, por el año 2016. Para resolver si debe mantenerse la glosa, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con el requerimiento especial por el año 2015, durante ese periodo, EPM facturó mensualmente a Mansarovar Energy Colombia Ltd., por concepto de conexión a los Sistemas de Distribución Local (SDL), Transmisión Regional (STR) y Transmisión Nacional (STN), el monto de \$2.863.669.695, discriminado de la siguiente manera: (i) «*cargos conexión SDL-STR-STN*»: \$1.431.834.851; (ii) «*ingreso diferido Jazmín Girasol*» e «*ingreso diferido Pto Nare-Moriche*»: \$1.431.834.845<sup>18</sup>.

De igual manera, según el correspondiente acto que precedió a la liquidación oficial de revisión del periodo 2016, por los mismos conceptos de cargos de conexión SDL, STR y STN, por el año 2016, EPM facturó a Mansarovar un total de \$2.784.400.409, aunque en esta ocasión no se hizo discriminación de los conceptos cobrados<sup>19</sup>.

En la respuesta a los anteriores actos previos, la actora señaló que «*no todo lo facturado constituye ingreso para EPM tal como se evidencia en los conceptos de cobro que separan por línea en cada uno de ellos el ingreso del mes y un “ingreso diferido” que es llevado a la cuenta contable 0133.291017.010010103 para ser amortizado y llevado al ingreso, momento en el cual será base para la tributación del impuesto de industria y comercio*». Teniendo en cuenta lo anterior, indicó que «*el ingreso diferido Jazmín-Girasol e ingreso diferido Pto Nare-Moriche solo será ingreso para EPM en el momento en que se empiecen a amortizar*»<sup>20</sup>. Y sobre los «*ingresos diferidos*», señaló que «*de acuerdo con la modelación financiera del proyecto, éste se realizó a 10 años y el servicio de conexión por este mismo término; sin embargo, en el contrato se acordó que el pago se realizará en 5 años, con pagos mensuales y actualizados con el IPP cada año. Teniendo en cuenta lo anterior, el ingreso se podrá diferir en 10 años de tal forma que exista relación de causalidad entre los costos e ingresos y se cumpla el principio de asociación*».

En los actos acusados, luego de citar el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, según el cual, en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el ICA se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación, el municipio demandado consideró que «*por la prestación de este servicio Empresas Públicas de Medellín facturó y recaudó ingresos gravables por cargos de conexión por la suma de (...) siendo procedente la revisión de su declaración*»<sup>21</sup>, para adicionar estos ingresos.

Y en relación con los «*ingresos diferidos*», el municipio señaló que ello comporta «*una situación económica sólo de pagos, pero que para efectos gravables no exonera a EPM de ser sujeto pasivo del impuesto, conforme a la regla especial que señala [que] en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se*

<sup>17</sup> Exposición de motivos de la Ley 142 de 1994.

<sup>18</sup> CP. ff. 48 vto. a 49 vto.

<sup>19</sup> CP. ff. 48 vto. a 49 vto. y 108 y 108 vto.

<sup>20</sup> CP. f. 55.

<sup>21</sup> CP. ff. 64 vto. y 123 vto.



*encuentre ubicada la subestación»<sup>22</sup>*, por lo que mantuvo la totalidad de los ingresos adicionados.

En la demanda, la actora insiste en que los *«ingresos diferidos»* no son ingreso para la sociedad para los periodos fiscalizados ya que tales conceptos *«solo constituirá[n] ingreso para EPM en el momento que se empiezan a amortizar»*, momento en el cual se integrarán a la base gravable del ICA. Es decir, de los conceptos facturados por los años 2015 y 2016, para EPM solo los *«ingresos diferidos»* no tienen la connotación de ingresos obtenidos en los periodos discutidos, por lo que no hacen parte de la base gravable del impuesto en tales periodos. Los demás conceptos facturados, esto es, los *«cargos conexión SDL-STR-STN»*, sí tienen la connotación de ingresos obtenidos, por lo que son base gravable del ICA. Sin embargo, frente a los ingresos gravados por *«cargos conexión SDL-STR-STN»*, la actora planteó que, como las redes de transmisión pasan por varios municipios y no únicamente por Puerto Nare, la tributación debe hacerse de forma proporcional en cada uno de estos municipios.

El Tribunal estableció que *«en los periodos gravables 2015 y 2016 no obtuvo ingreso bruto EPM»* porque *«se trató de una venta diferida, con plazos para su amortización»*, razón por la cual determinó la improcedencia de la adición de todos los ingresos adicionados por el municipio por la prestación del servicio de transmisión de energía, pese a que el demandante solamente se había referido a la improcedencia de adicionar los *«ingresos diferidos»*.

En la apelación, el municipio demandado defendió la procedencia de la adición de todos los ingresos y, en relación con los *«ingresos diferidos»*, insistió en que esa era *«una situación económica sólo de pagos de un proyecto»*, que no afectaba la base gravable del impuesto. De este modo, el municipio no se ocupó de desvirtuar el carácter de *«ingresos diferidos»* de cierta parte de los ingresos que gravó, lo que sugiere que, para dicho municipio, ello resultaba intrascendente, pues, de todos modos, según su criterio, dichos ingresos integran la base de tributación en el impuesto de ICA.

Pues bien, conforme al artículo 55 del Decreto 2649 de 1993, deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido. Así, la noción de ingreso diferido es la de un ingreso recibido por anticipado, por lo que contablemente se registra en una cuenta del pasivo diferido<sup>23</sup> que se amortiza a medida que se presta el servicio o se cumple la contraprestación debida, momento en que debe disminuirse el pasivo y reconocerse el ingreso efectivo que, para efectos fiscales, se entiende como ingreso realizado<sup>24</sup>. Es decir, la amortización de ingresos diferidos implica el reconocimiento de dichos ingresos como generados a medida que el ente económico cumple con la obligación pactada, de forma tal que, en dicho proceso, se va reduciendo el pasivo de ingresos diferidos y, correlativamente, se va incrementando el ingreso en la cuenta de resultados.

Como se indicó, el Tribunal determinó que, por tratarse de *«ingresos diferidos»*, en los periodos fiscalizados la actora no obtuvo realmente un ingreso. Aunque tiene razón la apelante en que lo glosado por la administración corresponde a la adición de ingresos por la transmisión de energía y no por la venta de energía, lo que determina la

<sup>22</sup> CP. 99 y 157.

<sup>23</sup> Conforme al PUC, la cuenta 27 **Diferidos** *«comprende el valor de los ingresos no causados recibidos de clientes, los cuales tienen el carácter de pasivo, que debido a su origen y naturaleza han de influir económicamente en varios ejercicios, en los que deben ser aplicados o distribuidos»*.

<sup>24</sup> Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23558, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



procedencia de la adición es si corresponden a ingresos obtenidos en los periodos discutidos en los términos de los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 51 de la Ley 383 de 1997.

Como quedó visto, EPM facturó a Mansarovar cargos por conexión a las redes de distribución en energía eléctrica local, regional y nacional. De acuerdo con lo explicado por la actora en la vía administrativa y en sede judicial, el servicio de conexión fue a 10 años, acordándose que el pago del servicio se realizaría a 5 años, con pagos mensuales y actualizados con el índice de precios del productor cada año.

Aunque el contrato de conexión a las redes SDL, STR y STN, las facturas o cuentas de cobro del servicio y la contabilidad no fueron aportadas al proceso, la administración en realidad no discute que los «*ingresos diferidos*» facturados no fueron percibidos por EPM en los periodos fiscalizados. De hecho, como lo sostuvo la demandante en el escrito de oposición al recurso de apelación, el demandado no planteó cargo que desvirtuara la decisión del Tribunal de que dichos ingresos no fueron efectivamente obtenidos por EPM en los periodos 2015 y 2016, pues ese fue el criterio de decisión para anular dicha adición de ingresos.

Así, más allá de que EPM aluda al concepto de «*ingresos diferidos*», el Tribunal entiende, al igual que lo hace esta Sala, que realmente dicha sociedad no recibió dineros por dicho concepto, con lo cual, de acuerdo con el modelo de negocio planteado por la demandante, que en ningún momento puso en duda el demandado, no corresponden siquiera a ingresos recibidos por anticipado, según la noción del artículo 55 del Decreto 2649 de 1993, que deban registrarse en una cuenta del pasivo, de acuerdo con la técnica contable, sino a la facturación de unos dineros que debían ser pagados con posterioridad por el suscriptor del contrato de conexión, a medida que se fuera ejecutando tal contrato, esto es, a pagos diferidos.

De este modo, ante la falta de cargo de apelación que desvirtúe la no percepción de los «*ingresos diferidos*» por los periodos en discusión, la Sala confirma la improcedencia de su adición a la base gravable del impuesto de ICA, pero únicamente en relación con los conceptos facturados que tienen esa condición, pues, como se precisó, la demandante fue enfática en indicar que no todos los conceptos facturados corresponden a «*ingresos diferidos*», situación que no fue advertida para el Tribunal.

En ese orden de ideas, no procede la adición de los «*ingresos diferidos*» por valor de \$1.431.834.845, correspondientes al año 2015, pero, deberá mantenerse la adición de ingresos por concepto de «*cargos conexión SDL-STR-STN*» por \$1.431.834.851, por este mismo periodo, ya que la obtención de estos ingresos en los términos de los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 51 de la Ley 383 de 1997, no fue puesta en duda por la demandante.

En relación con el año gravable 2016, la demandante alegó que tampoco procedía la adición de «*ingresos diferidos*». No obstante, ni el requerimiento especial ni en los actos de determinación oficial del tributo se advierte que lo adicionado por el municipio corresponda a ese concepto y la demandante tampoco se ocupó de probar cuáles de los ingresos adicionados oficialmente tenían la connotación de «*ingresos diferidos*». De manera que, ante tal imposibilidad, la Sala mantendrá la adición por cargos conexión a redes SDL, STR y STN por el año gravable 2016 determinado en los actos de determinación oficial del tributo de ese periodo (\$2.784.400.409).



Es de anotar que la adición de ingresos por los periodos 2015 y 2016 por concepto de «cargos conexión SDL-STR-STN» resulta procedente porque, a pesar de que el demandante alegó que EPM presta el servicio integral de conexión a Mansarovar y que las redes pasan por varios municipios distintos a Puerto Nare, por lo que el servicio de transmisión de energía prestado a Mansarovar tributa de forma proporcional en cada uno de ellos, no probó a cuáles municipios se refería. Tampoco desvirtuó el hecho generador del impuesto de ICA establecido por el municipio, en concordancia con el artículo 51 numeral 2 de la Ley 383 de 1997, consistente en que, en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación, en este caso, Puerto Nare.

En definitiva, prospera parcialmente la apelación del demandado en el sentido de mantener la adición oficial de ingresos por actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica por el año 2015 en cuantía de \$1.431.834.851, y por el periodo 2016, en \$2.784.400.409. Igualmente, se mantiene la improcedencia de la adición de ingresos por comercialización de gas combustible ordenada por el Tribunal por los periodos 2015 (\$35.281.339.409) y 2016 (\$17.755.902.351).

**3. De la procedencia de la sanción por inexactitud.** El artículo 205.1 del Acuerdo Municipal 021 de 2013 (Estatuto de Rentas de Puerto Nare, vigente para los periodos fiscalizados), prevé que constituye inexactitud en la declaración privada, entre otros, la omisión de ingresos, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor. Esta norma disponía que *«la sanción por inexactitud presentada por el contribuyente, será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente»*. Asimismo, el párrafo de esta norma contempló que *«no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte (..) se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos»*.

El artículo 21 del Acuerdo 11 de 2017, adicionó el artículo 205.1 al Acuerdo 021 de 2013 y dispuso que la sanción por inexactitud *«será equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente»*.

En los requerimientos especiales, el municipio propuso una sanción por inexactitud correspondiente *«al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto de industria y comercio»* propuesto por la administración. Y al proferir las liquidaciones oficiales de revisión redujo el porcentaje de la sanción para aplicar de manera favorable el 50%, previsto en la nueva norma. No obstante, al igual que los actos previos, la sanción fue determinada indebidamente pues se calculó teniendo en cuenta el 50% del impuesto de industria y comercio determinado oficialmente y no la diferencia entre el impuesto liquidado por el demandante y el fijado por la administración tributaria, como lo disponen tanto la norma local como el artículo 647 del ET. Por ello, el municipio liquidó la sanción por inexactitud en \$190.725.000 por el año 2015 y en \$102.702.000 por el periodo 2016, correspondientes al 50% del impuesto de industria y comercio determinado en dichos periodos.

Para efectos de la sanción por inexactitud, se tendrá en cuenta el mayor tributo determinado por los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y sobretasa



bomberil<sup>25</sup>. Ello, por cuanto no hay lugar a exonerar a la demandante de esta sanción, ya que en el asunto no se advierte una diferencia de criterios, dado que no se presenta una razonable divergencia jurídica frente a una norma particular, sino una situación en la que la demandante no incluyó en la base gravable del impuesto unos ingresos por concepto del servicio de transmisión de energía.

**4. De la nueva liquidación del impuesto y la sanción a cargo de la actora por los periodos discutidos.** La administración liquidó el impuesto a cargo de la actora sobre los ingresos adicionados. No obstante, en las liquidaciones oficiales de revisión no consolidó ni tuvo en cuenta realmente los datos de los renglones de las declaraciones privadas de la demandante por los periodos discutidos. En efecto, las liquidaciones oficiales de revisión las practicó así:

**Año gravable 2015**

Conceptos	Declaración privada	Liquidación oficial de revisión
Ingresos gravables	6.600.782.000	38.145.009.000
Industria y comercio (10x1000)	66.008.000	381.450.000
Avisos y tableros (15% del ICA)	9.901.000	57.218.000
Sobretasa bomberil (5% del ICA)	3.300.000	19.073.000
Sanción inexactitud	0	190.725.000

**Año gravable 2016**

Conceptos	Declaración privada	Liquidación oficial de revisión
Ingresos gravables	6.864.041.000	20.540.302.000
Industria y comercio (10x1000)	68.640.000	205.403.000
Avisos y tableros (15% del ICA)	10.296.000	30.811.000
Sobretasa bomberil (5% del ICA)	3.432.000	10.270.000
Sanción inexactitud	0	102.702.000

Teniendo en cuenta lo anterior, con fundamento en el artículo 187 inciso 3 del CPACA<sup>26</sup> y lo decidido en esta providencia, la Sala liquida en debida forma el impuesto de industria y comercio y la sanción por inexactitud a cargo de la actora por los años 2015 y 2016.

En definitiva, prospera parcialmente la apelación del demandado en el sentido de mantener la adición oficial de ingresos por actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica por el año 2015, en cuantía de \$1.431.834.851, y por el periodo 2016, en \$2.784.400.409. Igualmente, se mantiene la improcedencia de la adición de ingresos por comercialización de gas combustible ordenada por el Tribunal por los periodos 2015 (\$35.281.339.409) y 2016 (\$17.755.902.351). Asimismo, se reliquida la sanción por inexactitud respecto a las glosas que se mantienen, teniendo en consideración el mayor tributo determinado por los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y sobretasa bomberil, como quedó precisado.

Con base en las anteriores determinaciones, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho,

<sup>25</sup> En igual sentido, ver sentencias del 19 de octubre de 2023, exp. 27464, CP. Wilson Ramos Girón y del 27 de marzo de 2025, exp. 27486, CP. Milton Chaves García, en las cuales para liquidar la sanción por inexactitud la Sala incluyó en la base de la sanción, los impuestos de industria y comercio, de avisos y tableros y sobretasa bomberil.

<sup>26</sup> CPCA, artículo 187. Contenido de la sentencia.

[...]

Para restablecer el derecho particular, la jurisdicción de lo contencioso administrativo podrá estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar éstas.



se fija la siguiente obligación tributaria a cargo de la demandante por los años 2015 y 2016:

**Liquidación año 2015:**

	R.	Concepto	Declaración privada	Liquid. oficial de revisión	Liquidación C.E.
INGRESOS	1	Ingresos brutos recibidos en el año	8.515.674.838.000	-	8.517.106.673.000
	2	Menos devoluciones, rebajas y descuentos	0	-	0
	3	Menos deducciones, exenciones y no sujeciones	0	-	0
	4	Menos ingresos fuera de Puerto Nare Antioquia	8.509.074.056.000	-	8.509.074.056.000
	5	Ingresos netos gravados (renglones 1-2-3-4)	6.600.782.000	38.145.009.000	8.032.617.000
LIQUIDACION	6	Impuesto de industria y comercio (renglón 5 por la tarifa)	66.007.820	381.450.000	80.326.000
	7	Impuesto de avisos y tableros (renglón 6 por el 15%)	9.901.000	57.218.000	12.049.000
	8	<b>Total impuesto a cargo (renglón 6 y 7)</b>	<b>75.909.000</b>	-	<b>92.375.000</b>
	9	Menos retenciones por ICA	0	-	-
	10	Menos autorretenciones industria y comercio	71.386.000	-	71.386.000
	11	Menos autorretenciones avisos y tableros	10.709.000	-	10.709.000
	12	Menos descuento por pronto pago	0	-	0
	13	Menos anticipo año gravable anterior	0	-	0
	14	Menos saldo a favor año anterior	0	-	0
	15	Más anticipo año gravable siguiente	0	-	0
PRIVADA	16	Total impuesto a pagar (renglones 8-9-10-11-12-13-14+15 mayor que 0)	0	-	10.280.000
	17	Total saldo a favor (renglones 8-9-10-11-12-13-14+15 menor que 0)	6.186.000	-	0
	18	Más sanciones	0	-	8.233.000
	19	Total a pagar en el año (renglón 16+18)	0	-	18.513.000
	20	Total saldo a favor (renglón 18-17 menor que 0)	6.186.000	-	-
REG. DE PAGO	21	Impuesto de industria y comercio (renglón 6-9-10-12-13+15)	0	-	8.940.000
	22	Impuesto de avisos y tableros (7-11)	0	-	1.340.000
	23	Sobretasa bomberil (renglón 6 por el 5%) más sanciones e intereses	3.300.000	19.073.000	4.374.000 <sup>27</sup>
	24	Sanciones (renglón 18)	0	190.725.000	8.233.000
	25	Intereses moratorios	0	-	-
	26	<b>Total a pagar (renglón 21+22+23+24+25)</b>	<b>3.300.000</b>	-	<b>22.887.000</b>

**Explicación sanción por inexactitud**

Concepto	Valor
Base para liquidar la sanción por impuestos de ICA y avisos y tableros (mayor impuesto determinado)	\$16.466.000
Porcentaje de sanción ICA y avisos y tableros (aplicación principio de favorabilidad)	50%
Sanción por inexactitud por sanción ICA y avisos y tableros (renglón 18)	\$8.233.000
Base para liquidar la sanción por sobretasa bomberil (mayor impuesto determinado)	716.000
Porcentaje de sanción ICA y avisos y tableros (aplicación del principio favorabilidad)	50%
Sanción por inexactitud sobretasa bomberil (renglón 23)	\$358.000
<b>VALOR TOTAL DE SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>	<b>\$8.591.000</b>

**Liquidación año 2016:**

	R.	Concepto	Liquidación privada	Liquid. oficial de revisión	Liquidación C.E.
INGRESOS	1	Ingresos brutos recibidos en el año	9.181.896.460.000	-	9.184.680.860.000
	2	Menos devoluciones, rebajas y descuentos	0	-	0
	3	Menos deducciones, exenciones y no sujeciones	0	-	0
	4	Menos ingresos fuera de Puerto Nare Antioquia	9.175.032.419.000	-	9.175.032.419.000
	5	Ingresos netos gravados (renglones 1-2-3-4)	6.864.041.000	20.540.302.000	9.648.441.000
		Impuesto de industria y comercio (renglón 5 por la	68.641.000	205.403.000	96.484.000

<sup>27</sup> Sobretasa bomberil: \$4.016.000 + sanción por inexactitud: \$358.000 = \$4.374.000



L I Q U I D A C I O N  P R I V A D A	6	tarifa)				
	7	Impuesto de avisos y tableros (renglón 6 por el 15%)	10.296.000	30.810.000	14.473.000	
	8	<b>Total impuesto a cargo (renglón 6 y 7)</b>	<b>78.937.000</b>	-	<b>110.957.000</b>	
	9	Menos retenciones por ICA	-	-	-	
	10	Menos autorretenciones industria y comercio	74.306.000	-	74.306.000	
	11	Menos autorretenciones avisos y tableros	11.146.000	-	11.146.000	
	12	Menos descuento por pronto pago	0	-	0	
	13	Menos anticipo año gravable anterior	0	-	0	
	14	Menos saldo a favor año anterior	0	-	0	
	15	Más anticipo año gravable siguiente	0	-	0	
	16	Total impuesto a pagar (renglones 8-9-10-11-12-13-14+15 mayor que 0)	0	-	25.505.000	
	17	Total saldo a favor (renglones 8-9-10-11-12-13-14+15 menor que 0)	6.515.000	-	0	
	18	Más sanciones	0	-	16.010.000	
	19	Total a pagar en el año (renglón 16+18)	0	-	41.515.000	
	20	Total saldo a favor (renglón 18-17 menor que 0)	6.515.000	-	-	
	R E G.  D E  P A G O S	21	Impuesto de industria y comercio (renglón 6-9-10-12-13+15)	0	-	22.178.000
		22	Impuesto de avisos y tableros (7-11)	0	-	3.327.000
		23	Sobretasa bomberil (renglón 6 por el 5%) más sanciones e intereses	3.432.000	10.270.000	5.520.000 <sup>28</sup>
		24	Sanciones (renglón 18)	0	102.701.500	16.010.000
25		Intereses moratorios	0	-	-	
26		Total a pagar (renglón 21+22+23+24+25)	3.432.000	-	47.035.000	

#### Explicación sanción por inexactitud

Concepto	Valor
Base para liquidar la sanción por impuestos de ICA y avisos y tableros (mayor impuesto determinado)	\$32.021.000
Porcentaje de sanción ICA y avisos y tableros (aplicación principio de favorabilidad)	50%
Sanción por inexactitud por sanción ICA y avisos y tableros (renglón 18)	\$16.010.000
Base para liquidar la sanción por sobretasa bomberil (mayor impuesto determinado)	\$1.392.000
Porcentaje de sanción ICA y avisos y tableros (aplicación del principio favorabilidad)	50%
Sanción por inexactitud sobretasa bomberil (renglón 23)	\$696.000
<b>VALOR TOTAL DE SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>	<b>\$16.706.000</b>

#### Conclusión

Por lo razonado en precedencia, se precisa que no constituye actividad comercial gravada con el impuesto de industria y comercio la celebración de acuerdos entre dependencias de la misma persona jurídica porque no se cumple el requisito esencial de la bilateralidad (acuerdo de voluntades) propio del contrato de compraventa.

Por otro lado, en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto de ICA se causa en el municipio donde se encuentre ubicada la subestación, razón por la cual, procede la adición de ingresos por esa actividad, con excepción de los «*ingresos diferidos*», porque no corresponden a ingresos obtenidos en los términos de los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 51 de la Ley 383 de 1997.

#### Costas

Ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, la Sala se abstiene de condenar en costas, conforme con el artículo 365.5 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

<sup>28</sup> Sobretasa bomberil: \$1.392.000 + sanción por inexactitud: \$696.000 = \$5.520.000



**1.- Revocar** la sentencia apelada. En su lugar dispone:

**Primero. Anular** parcialmente los actos demandados, por los cuales el municipio demandado modificó a la actora las declaraciones del impuesto de ICA de los años 2015 y 2016.

**Segundo:** A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como impuesto de ICA a cargo de la demandante por los años gravables 2015 y 2016, los determinados por la Sala en esta providencia.

**2.- Sin condena en costas.**

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN (E)**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

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