



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

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., doce (12) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 15001-23-33-000-2017-00688-01 (25195)

Demandante: ISMOCOL SA

Demandado: MUNICIPIO DE PUERTO BOYACÁ

Temas: Impuesto de Industria y Comercio ICA 2014. Explotación y exploración de hidrocarburos.
Pago de regalías

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 27 de noviembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 2, que en la parte resolutiva dispuso:

«PRIMERO. Inaplicar con efectos inter partes, a través del control por vía de excepción previsto en el artículo 148 del CPACA, el aparte de “Tarifas Industriales” identificado con el número 105 del artículo 4º del Acuerdo 023 de 2004 “Por medio del cual se modifican los Acuerdos 083 de 1996, 052 de 1997, 051 de 1999, 034 de 2002 y se dictan otras disposiciones en materia de rentas municipales” expedido por el Concejo Municipal de Puerto Boyacá. Lo anterior, relacionado de forma exclusiva con la extracción de hidrocarburos.

SEGUNDO. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. LR 17-02 expedida el 27 de abril de 2017 por el Secretario de Hacienda Municipal de Puerto Boyacá, respecto de la Liquidación Privada presentada por ISMOCOL S.A. por el periodo gravable 2014, en materia del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y Sobretasa Bomberil, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, dejar en firme la Declaración Privada del Impuesto de Industria y Comercio presentada por ISMOCOL S.A. en el municipio de Puerto Boyacá, por el año gravable 2014.

CUARTO. Condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandada, cuya liquidación deberá efectuarse en los términos previstos en el artículo 366 y siguientes del Código General del Proceso.

QUINTO. En firme esta sentencia por Secretaría archívese el expediente, previas las anotaciones del caso»¹.

¹ Fls. 381 a 393 c.p. 2.

ANTECEDENTES

El 9 de marzo de 20152, ISMOCOL SA presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (ICA) correspondiente al año gravable 2014, en la que registró en los renglones: 1 Ingresos brutos recibidos en el año \$118.878.212.000, 3 Menos deducciones, exenciones y no sujetaciones



\$70.976.789.000, 5 Ingresos netos gravados \$47.868.246.000, 8 Total impuesto a cargo de industria y comercio \$478.682.000 y 35 Total a pagar industria y comercio y sobretasa bomberil \$23.602.000.

El 22 de agosto de 2016, el Secretario de Hacienda de Puerto Boyacá profirió el Requerimiento Especial No. RE-16-07 3 contra ISMOCOL SA, por el que se le propuso modificar la declaración del ICA del año gravable 2014, en el sentido de: «1) Adicionar a la Declaración Privada del Impuesto de Industria y Comercio, en la suma de

\$70.976.789.000, como ingresos netos gravados, renglón 5. 2) Adicionar a la Declaración Privada del Impuesto de Industria y Comercio, en la suma de \$496.838.000, como impuesto de industria y comercio, renglón 6. 3) Adicionar a la Liquidación Privada del Impuesto de Industria y Comercio, en la suma de \$24.842.000, como sobretasa bomberil. 4) Adicionar a la declaración privada el valor correspondiente a la sanción por inexactitud, equivalente al 160% del impuesto de industria y comercio, en la suma de \$794.941.000, renglón 18, y 5) Adicionar a la declaración privada el valor correspondiente Interés Moratorio, al valor resultante a la fecha efectiva de pago».

El 24 de noviembre de 2016, ISMOCOL SA dio respuesta al citado requerimiento especial⁴.

El 27 de abril de 2017, el Secretario de Hacienda de Puerto Boyacá expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-17-02 5 , mediante la cual modificó la liquidación privada del ICA del año gravable 2014, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial, salvo en lo relacionado con la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que la «excluyó».

DEMANDA

ISMOCOL SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión LR 17-02 del 27 de abril de 2017, por medio del cual la Secretaría de Hacienda de Puerto Boyacá, modificó la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2014 de la Compañía.

B. Que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio de ISMOCOL del año gravable 2014, presentada en el Municipio de Puerto Boyacá.

2. Fl. 235 c.p. 2.

3 Fls. 200 a 207 c.p. 2.

4 Fls. 211 a 231 c.p. 2.

5 Fls. 47 a 66 c.p. 1.

C. Condena en costas y apertura de incidente. Se condene en costas a la entidad demandada, de conformidad con el artículo 188 y 193 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por i) realizar el cobro de un impuesto con la reproducción de un acto administrativo previamente anulado por la jurisdicción contenciosa administrativa; ii) por pretender el cobro de un impuesto a una actividad que legalmente está exenta»⁶.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co

- Artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos)
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 27 de la Ley 141 de 1994
- Artículo 259 literal c) del Decreto 1333 de 1986

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

Violación del artículo 16 del Código de Petróleos y del artículo 27 de la Ley 141 de 1994. La actividad de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y sus derivados y similares no está gravada con impuestos territoriales por expresa prohibición legal

Expuso que la Secretaría de Hacienda de Puerto Boyacá desconoce los efectos de la exención y prohibición de gravar con impuestos territoriales la explotación de hidrocarburos, consagrada en el artículo 16 del Código de Petróleos. Indicó que para el municipio dicho beneficio está condicionado al pago y a la recepción de regalías y, a que estas sean iguales o superiores a lo que le correspondería pagar al contribuyente por ICA.

Señaló que el municipio se fundó en la interpretación parcializada de las sentencias C-537 de 1998, que para determinar la exequibilidad del artículo 16 del Código de Petróleos, tuvo en cuenta el análisis realizado en la sentencia C-567 de 1997.

Indicó que los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953, 39 literal c) del numeral 2 de la Ley 14 de 1983 y 27 de la Ley 141 de 1994, fijan los parámetros para reglamentar la posición respecto de la actividad de explotación de recursos no renovables en relación con los impuestos de carácter territorial.

Anotó que la prohibición a las entidades territoriales consagrada en el literal c) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, está limitada a la explotación de recursos no renovables cuyo tratamiento es la exclusión de los impuestos territoriales.

Sostuvo que no solo estamos ante una diferencia sistemática sino gramatical, porque son muy diferentes los efectos de una exención a los de una prohibición o no sujeción. Por tales razones la declaración del ICA presentada por la sociedad demandante tiene como ingresos exentos \$70.976.789.000. Considerar lo contrario es violar el principio del efecto útil de la interpretación de las normas.

6 Fl. 4 c.p. 1.

Nulidad por desconocimiento del precedente jurisprudencial establecido por la Corte Constitucional. Desconocimiento de la prohibición legal de gravar con impuestos la explotación de recursos no renovables sometidos al régimen de regalías

Puso de presente que la Corte Constitucional en la sentencia C-221 de 1997 consideró compatible establecer impuestos municipales sobre actividades que se encuentren sujetas al régimen de regalías, siempre y cuando dichos impuestos no recaigan sobre la explotación misma.

Afirmó que los ingresos percibidos por la demandante se originaron por la explotación de hidrocarburos y como tal dieron lugar al pago de regalías por encontrarse sujetos a dicho régimen.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



Sostuvo que las prohibiciones a las entidades territoriales consagradas en el literal c) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, solo son aplicables a ingresos percibidos por actividades diferentes a la explotación de los recursos no renovables, en especial, a los hidrocarburos. Citó al respecto jurisprudencia⁷.

Expuso que la sentencia C-699 de 2002, en la que se fundamentó el acto demandado, concluye que el legislador es quien tiene la potestad para limitar el cobro de impuestos territoriales y regalías y, en lo que interesa para el presente caso, fue este quien decidió no someter a gravámenes territoriales la explotación de petróleo -artículo 16 del Decreto 1056 de 1953-, norma que se encuentra vigente.

Nulidad por violación de la ley por interpretación errada del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. ISMOCOL no puede ser sometida al impuesto de industria y comercio por actividades respecto de las cuales cumplió con la obligación de pagar regalías, impuesto a la producción e impuesto de industria y comercio

Manifestó que, si en gracia de discusión se aceptara que ISMOCOL debe pagar el ICA sobre los ingresos obtenidos por la explotación de hidrocarburos sometidos al régimen de regalías, se debe tener en cuenta que para el año 2014 la demandante pagó regalías superiores al valor de dicho impuesto, en virtud del contrato de explotación incremental de los campos Palagua y Caipal.

Agregó que las regalías pagadas por la sociedad demandante en proporción a su porcentaje de participación en el contrato de asociación que conformó con la Unión Temporal IJP son superiores al ICA que se debería pagar, sin embargo, el municipio calculó de forma errada esa diferencia, toda vez que no tuvo en cuenta el total de las regalías que fueron efectivamente pagadas.

Destacó que las regalías no le corresponden directamente al municipio, estas son distribuidas por el Gobierno Central mediante el fondo nacional de regalías, lo que no puede imputarse como una carga a la compañía ya que ella no es la responsable de hacer el pago a los entes territoriales.

⁷ Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, del 25 de noviembre de 2004, Exp. 13405.

Señaló que si se adopta el régimen de regalías (parágrafo 5 del artículo 50 de la Ley 141 de 1994) el porcentaje que debe recibir el municipio es del 12.5%, que sigue siendo mayor al que corresponde por ICA, e incluso con las modificaciones de la Ley 756 de 2002. Por lo que el municipio no tiene fundamento para liquidar un mayor impuesto.

Nulidad de la liquidación oficial de revisión por la indebida interpretación del literal c) del artículo 259 del Decreto 1333 de 1986

Indicó que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 establece una exoneración de impuestos departamentales y municipales para la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos. Por su parte, el literal c) numeral 2 del artículo 259 del Decreto 1333 de 1986 es una norma de carácter general y regula el ICA aplicable a la actividad de explotación de minas y canteras diferentes a la sal, esmeralda y metales preciosos. Normas que están vigentes y, en su criterio, contienen una aparente contradicción, toda vez que la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos con la



primera norma está exenta de impuestos departamentales y municipales, pero, con la segunda, puede estar sometida al ICA cuando se cumplan los supuestos allí señalados.

Concluyó que tal contradicción se soluciona dando aplicación al artículo 5 de la Ley 57 de 1887, conforme con el cual, «[l]a disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general». Así las cosas, como la norma especial es el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, es la que debe prevalecer.

Excepción de ilegalidad. La liquidación oficial de revisión está fundamentada en la reproducción de una norma declarada ilegal

Sostuvo que los actos administrativos demandados son contrarios a la Constitución y a la ley por estar sustentados en los Acuerdos 083 de 1996, 052 de 1997 y 023 de 2003, los que su vez contrarían las normas superiores al reproducir el artículo 12 del Acuerdo No. 043 de 2001 del Concejo Municipal de Puerto Boyacá, que gravaba con ICA la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos en el municipio de Puerto Boyacá, norma anulada mediante la sentencia proferida el 26 de septiembre de 2011, Exp. 18213, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Adujo que, a pesar de la declaratoria de nulidad de la citada norma, la entidad territorial reprodujo el precepto en el artículo 4 del Acuerdo No. 023 de 2004, que sirvió de fundamento para proferir el acto demandado. Por ello, solicitó la declaratoria de la excepción de ilegalidad de las normas que gravan con el referido tributo las actividades mencionadas, esto es, los Acuerdos Municipales Nos. 083 de 1996, 052 de 1997 y 023 de 2004.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. Inexistencia de hecho sancionable

Expuso que concuerda con el municipio demandado en que se presenta una diferencia de criterios, razón por la cual, no procede la sanción por inexactitud.

OPOSICIÓN

El municipio de Puerto Boyacá se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos, que propuso a modo de excepción⁸:

Sostuvo que ha sido clara la jurisprudencia⁹ al reafirmar que es viable gravar a las empresas explotadoras de hidrocarburos con ICA y, que para poder excluirlas de dicho tributo, cuando han pagado regalías, deben demostrar que lo pagado al municipio fue superior, o por lo menos igual a lo que les correspondía pagar por ICA.

Precisó que para la vigencia 2014 está demostrado que las regalías son inferiores a lo que le correspondería pagar por ICA, por la explotación de las minas de hidrocarburos en el municipio de Puerto Boyacá (Total: Regalías 1.790.381.979 ICA 2.978.146.572).

Manifestó que la actora no es operador o explotador de hidrocarburos registrada ante la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), tampoco realizó el pago de regalías en el año 2014, por lo que no es sujeto de tratamiento especial por la explotación de hidrocarburos que efectuó una entidad de la cual es socia.



Aclaró que los ingresos recibidos por la demandante se derivaron de la comercialización de los barriles de petróleo que recibió de su participación como socia de la Unión Temporal IJP, sin que se haya gravado la explotación misma de las minas de hidrocarburos, puesto que la base gravable son los ingresos brutos que percibió por dicha comercialización y, que declaró como exentos.

Respecto a la incompatibilidad entre la imposición de regalías y otras cargas tributarias que indicó la Corte Constitucional en las sentencias C-221 de 1997 y C- 987 de 1999, manifestó que fue objeto de reconsideración por parte de esa misma Corporación en las sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003.

Expuso que, de acuerdo con la anterior jurisprudencia es viable desde el punto de vista constitucional y legal el establecimiento del ICA sobre actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales no renovables y el cobro de regalías.

Anotó que los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 259 del Decreto 1333 de 1986 establecen la prohibición de gravar con impuesto la explotación de minas, cuando las regalías para el municipio sean superiores al ICA, sin hacer referencia a las regalías para el sistema o para otras entidades territoriales, solo para el municipio.

Expresó que la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰ ha enfatizado que es posible gravar las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos con el ICA cuandoquiera que lo pagado por regalías sea menor a la suma que tocaría sufragar por concepto de dicho tributo.

8 Fls. 260 a 271 c.p. 2.

9 Sentencias de la Corte Constitucional C-567 de 1995, M.P. Fabio Morón Díaz, C-335 de 1996, M.P. Jorge Arango Mejía, C-537 de 1998, M.P. Alfredo Beltrán Sierra y del Consejo de Estado del 8 de noviembre de 2007, Exp. 15381, C.P. Ligia López Díaz.

10 Sentencias del 25 de noviembre de 2004, Exp. 13405, C.P. Ligia López Díaz, del 10 de febrero de 2005, Exp. 14225, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 08 de noviembre de 2007, Exp. 15381, C.P. Ligia López Díaz y del 18 de julio de 2013, Exp. 18481, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Puso de presente que de acuerdo con la información tomada del SUIME, de las liquidaciones oficiales de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y del contrato de producción incremental entre Ecopetrol SA y la Unión Temporal IJP, se cumple la condición de que el ICA es superior a las regalías recibidas por el municipio, pues el impuesto que correspondería sería de \$2.978.146.572 y las regalías pagadas fueron de \$1.790.381.979, con una diferencia mayor de impuesto de \$1.187.764.593.

Aclaró que no existe contradicción entre el artículo 16 del Código de Petróleos y el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, porque la exención de que trata la primera disposición no afecta a los municipios en el cobro del ICA en los que la materia imponible corresponde a las actividades comerciales, industriales y de servicios, que se cumplen en la respectiva jurisdicción. Por su parte, la segunda norma establece la prohibición para los municipios de gravar con ICA la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por el ICA.

Finalmente señaló que el artículo 12 del Acuerdo 043 de 2001, que fue anulado por el Consejo de Estado, no fue el fundamento legal del acto demandado, además, dicho pronunciamiento judicial no anuló otras disposiciones municipales, tampoco declaró nulas todas las expresiones «extracción de



hidrocarburos» con respecto a las plasmadas en los Acuerdos 083 de 1996, 052 de 1997 y 023 de 2004. Por tanto, no se configuró la reproducción de actos anulados.

AUDIENCIA INICIAL

El 1º de octubre de 2018, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, tampoco nulidades que afecten lo actuado y no se solicitaron medidas cautelares.

En relación con las excepciones propuestas por el municipio de Puerto Boyacá, señaló que son de mérito o de fondo, razón por la cual, serán resueltas en la sentencia.

La fijación del litigio se concretó en determinar si la Liquidación Oficial de Revisión No. LR 17-02 del 27 de abril de 2017, está viciada de nulidad, al liquidar y cobrar a ISMOCOL SA el impuesto de ICA correspondiente al año gravable 2014, aun cuando la sociedad está sometida al régimen de regalías, prohibición establecida en los artículos 16 del Código de Petróleos y 27 de la Ley 141 de 1994.

Finalmente, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación y, se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que presentaran los alegatos de conclusión y el concepto, respectivamente.

11 Fls. 354 a 360 c.p. 2.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 2, mediante sentencia del 27 de noviembre de 2019, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte vencida, con fundamento en las siguientes consideraciones¹²:

Puso de presente que, si bien la sociedad demandante solicitó la inaplicación de un acuerdo de «carácter particular por ilegalidad», lo que advirtió es que sus argumentos corresponden al control por vía de excepción, consagrado en el artículo 148 del CPACA.

Señaló que el fundamento del acto administrativo demandado fue el artículo 4 del Acuerdo 023 de 2004¹³ expedido por el Concejo Municipal de Puerto Boyacá. Agregó que la solicitud de inaplicación de esa disposición tiene un nexo causal con el objeto de la demanda.

Expresó que, si en ejercicio del control abstracto de Constitucionalidad la Corte (C- 537 de 1998) consideró que era exequible el artículo 16 del Código de Petróleos por ser incompatibles las regalías y los tributos, es a esa tesis a la que se debe acudir cuando se trata de los impuestos para la explotación de los hidrocarburos, posición acogida por el Consejo de Estado¹⁴.

Aseguró que no se desconoce que el cobro de regalías y la imposición de impuestos a la explotación de recursos no renovables fuera compatible, de conformidad con lo dispuesto en la sentencia C-1071 de 2003. Sin embargo, esta consideración no es aplicable al presente caso, puesto que en esa oportunidad dicha Corporación se ocupó de estudiar «de forma exclusiva» la constitucionalidad del artículo 229 de la Ley 685 de 2011.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



Expuso que, mediante el artículo 4 del Acuerdo 023 de 2004, el municipio de Puerto Boyacá se refirió a la extracción de hidrocarburos, generó un gravamen y fijó la tarifa de una actividad que en virtud del artículo 16 del Código de Petróleos está exenta de toda clase de impuestos territoriales, de manera que esa disposición resulta ilegal y, por ello, prospera la excepción de ilegalidad.

Por lo expuesto concluyó que, como el acto demandado se fundamentó, a su juicio, en el artículo 4 del Acuerdo Municipal No. 023 de 2004, que sometió a imposición del ICA la actividad de explotación de hidrocarburos, el mismo resulta ilegal, por lo que procedió a declarar su nulidad. Destacó que, en sentencia del 25 de abril de 2015 de ese tribunal, se declaró la nulidad parcial de la mencionada norma.

Finalmente, condenó en costas y agencias en derecho a la parte vencida en el proceso.

12 Fls. 381 a 393 c.p. 2.

13 Por medio del cual se modifican los Acuerdos 083 de 1996, 052 de 1997, 051 de 1999, 034 de 2002 y se dictan otras disposiciones.

14 Sentencia del 26 de septiembre de 2010, Exp. 18213, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

Afirmó que ni en la respuesta al requerimiento especial ni en la demanda de nulidad de restablecimiento del derecho, la actora aportó prueba alguna que permita inferir al a quo que desarrolló la actividad industrial de explotación de hidrocarburos en Puerto Boyacá, y al no haber realizado pagos de regalías, no lo hace sujeto de tratamiento especial o exención por la explotación de hidrocarburos.

Sostuvo que por el hecho que la demandante tenga participación del 43% en la Unión Temporal IJP, entidad que celebró el contrato de producción incremental con Ecopetrol SA, no lo hace un contribuyente que ejecutó la actividad industrial de exploración de hidrocarburos y, por lo tanto, sujeto de tratamiento especial o exención que regula el artículo 16 del Código de Petróleos.

Advirtió que ISMOCOL SA informó la venta de barriles de crudo recibidos por su participación en la Unión Temporal IJP, actividad por la cual obtuvo ingresos brutos declarados como exentos, por lo que queda establecido que por la comercialización de la producción se ha generado un ingreso bruto que constituye base gravable para la liquidación del ICA.

Reitero que, mediante sentencia del 25 de abril de 2018, el Tribunal Administrativo de Boyacá declaró la nulidad del artículo 4 del Acuerdo 023 de 2004, la que se encuentra en apelación ante el Consejo de Estado, concedida con efectos suspensivos, razón por la cual, dicha norma continua vigente.

Respecto de la aplicación de la exención de los artículos 16 del Código de Petróleos y 27 de la Ley 141 de 1994, a la actividad de explotación de hidrocarburos, expuso que la jurisprudencia¹⁶ ha sido clara al sostener que es viable gravar a las empresas explotadoras de hidrocarburos con el ICA.



Destacó que, para su exclusión, cuando han pagado regalías, se debe demostrar que lo que pagó por estas al municipio fue superior, o por lo menos igual a lo que correspondería pagar por ICA.

Indicó que, frente a la incompatibilidad entre la imposición de pagar regalías y otras cargas tributarias, fue objeto de reconsideración por parte de la Corte Constitucional en las sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003, en las que se concluyó que su cobro simultáneo se ajusta a la Constitución.

Por lo expuesto, solicitó que se revoque la sentencia apelada, en su lugar se absuelva al municipio de Puerto Boyacá de todas y cada una de las pretensiones de la demanda y se condene en costas a la parte demandante.

15 Fls. 399 a 406 c.p. 2.

16 Sentencias de la Corte Constitucional C-537/98, del Consejo de Estado del 5 de octubre de 2001, Exp. 12278 y del 8 de noviembre de 2007, Exp. 15381.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La entidad demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La sociedad demandante pidió que se confirme la sentencia de primera instancia y, para el efecto, insistió en lo planteado en la demanda.

Agregó que en el plenario se encuentra demostrado que durante el periodo gravable discutido ISMOCOL sí desarrolló actividades de exploración y explotación de petróleo, en virtud del contrato de producción incremental suscrito entre Ecopetrol y la Unión Temporal IJP, de la cual hacía parte.

Indicó que, si en gracia de discusión se aceptara que debe pagar el ICA sobre los ingresos obtenidos por la explotación de hidrocarburos sometidos al régimen de regalías, es importante tener en cuenta que para el año gravable 2014, la sociedad pagó regalías superiores al valor del ICA.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-17-02 del 27 de abril de 2017, por medio de la cual el Secretario de Hacienda de Puerto Boyacá modificó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, presentada por ISMOCOL SA, correspondiente al año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación le corresponde a la Sala determinar: (i) si procedía la inaplicación del artículo 4 del Acuerdo 023 de 2005, expedido por el Concejo Municipal de Puerto Boyacá y (ii) si ISMACOL SA realizó actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en la jurisdicción del municipio demandado, durante el año 2014 y, de ser el caso, si las regalías pagadas y recibidas por el citado ente territorial, fueron superiores al monto que le hubiera correspondido pagar por concepto del ICA en la mencionada vigencia.

En primer lugar, se advierte que, en relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, esta Sala se pronunció en la providencia del 6 de mayo de 2021, Expediente 24251, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, por lo cual, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto en la mencionada sentencia.

Actividades de exploración y explotación de hidrocarburos

El municipio de Puerto Boyacá sostiene que es viable gravar a las empresas explotadoras de hidrocarburos con el ICA y para su exclusión cuando han pagado regalías, se debe demostrar que lo que pagó por estas al municipio fue superior, o por lo menos igual a lo que correspondería pagar por ICA, y que la jurisprudencia vigente de la Corte Constitucional, contenida en las sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003, indican que el pago de impuestos territoriales específicos y el cobro de regalías sobre esas actividades son compatibles.

Por su parte, la sociedad demandante considera que sobre los ingresos derivados de la exploración y explotación de recursos naturales no renovables recae una exención en atención a lo previsto por el artículo 16 del Código de Petróleos, norma que debe ser aplicada de manera preferente por ser especial. Además, está en consonancia con las sentencias C-221 de 1997 de la Corte Constitucional y del 26 de septiembre de 2011, Exp. 18213 del Consejo de Estado.

Frente a la posibilidad de gravar por parte de los municipios las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos con el ICA, la Sección 19 se pronunció, en la sentencia de nulidad del artículo 4º del Acuerdo 023 de 2004, proferido por el Concejo Municipal de Puerto Boyacá, oportunidad en la que se expuso lo siguiente:

« [...]

Por ello, la Sala estima conveniente precisar que desapareció la ratio decidendi con fundamento en la cual esta Sección llegó a concluir en el pasado que la actividad de explotación de hidrocarburos estaba exenta del ICA bajo el artículo 16 del Código de Petróleos. Lo anterior porque se estableció que, por las normas posteriores a dicha codificación, la exención debatida no tenía un carácter absoluto, lo cual ha reconocido la propia Corte Constitucional.

7- En términos más específicos, tomando en consideración jurisprudencia vigente de la Corte Constitucional, la Sala estima que en el artículo 16 del Código de Petróleos se encuentra una exención general, pero que de modo particular, en cuanto se refiere al impuesto de industria y comercio, el legislador estableció una exención en la letra c. del ordinal 2.º del artículo 39, de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, para juzgar la juridicidad de normas municipales que grava con el ICA la actividad de explotación de hidrocarburos y gas, el parámetro de legalidad no está dado por el Código de Petróleos como lo pretende la demandante, sino por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986), esto, en atención a que es una ley posterior que regula de manera especial la exención respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo alcance normativo es respetado por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

Es por ello que la Sala considera que, con fundamento en la citada norma de la Ley 14 de 1983, los municipios se encuentran facultados para gravar la explotación de canteras y minas (diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos), pero deben abstenerse de realizar el cobro del impuesto cuando las regalías que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de ICA. Esta norma de exención es la que no puede ser transgredida por el gravamen establecido en las disposiciones acusadas, sin embargo, dada la naturaleza del supuesto de hecho de la exención, tal presupuesto fáctico solo puede verificarse en casos particulares, sin que de ello derive una ilegalidad de las normas acusadas.



[...]]».

19 Sentencia del 17 de septiembre de 2020, Exp. 23936, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada en sentencias del 26 de noviembre de 2020, Exp. 24746, C.P. Milton Chaves García y del 6 de mayo de 2021, Exp. 24251, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

En la citada sentencia la Sala concluyó que los municipios pueden gravar con ICA la exploración y explotación de hidrocarburos, pero deben abstenerse de realizar el cobro del impuesto de industria y comercio cuando las regalías a que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por el citado tributo.

Por lo expuesto, la Sala considera que no era procedente que el tribunal inaplicara con efectos inter partes el artículo 4 del Acuerdo 023 de 2004, fundamento del acto demandado, con el fin de resolver la nulidad exclusivamente con base en el artículo 16 del Código de Petróleos y de una tesis constitucional que perdió vigencia por ser revocada expresamente por la misma Corte Constitucional.

En consecuencia, prospera el cargo de apelación propuesto por la parte demandada.

Actividades de exploración y explotación de petróleo de ISMACOL SA en el municipio de Puerto Boyacá, durante el año 2014

El municipio demandado afirmó que la actora no ejerció las actividades de exploración y explotación de petróleo durante el año gravable 2014, ni pagó regalías asociadas a dichas actividades pues fue Ecopetrol la compañía encargada de pagarlas. Agregó que asunto diferente es que la demandante, en calidad de integrante de la Unión Temporal IJP, hubiera suscrito con la referida empresa un contrato de producción incremental.

Sostuvo que no es cierto que las regalías pagadas por ISMACOL SA fueron superiores al impuesto a que habría lugar, pues, a efectos de realizar dicha comparación, la sociedad sumó de manera errónea el valor total de regalías pagadas a otras entidades territoriales y al sistema general de regalías, cuando se debían considerar únicamente las recibidas por Puerto Boyacá.

Por su parte, la sociedad demandante manifestó que en virtud del contrato de producción incremental suscrito con la Unión Temporal IJP, ejerció las actividades de exploración y explotación de petróleo y que, con base en el régimen vigente de regalías (Ley 1530 de 2012), en el que no son pagadas directamente a la entidad territorial sino recaudadas por la ANH para la posterior distribución a los beneficiarios del Sistema General de Regalías por parte del Gobierno, sí pagó un mayor valor del que correspondería al ICA.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debe determinar si la actora ejerció, durante el año gravable 2014, actividades de exploración y explotación de petróleo en el municipio de Puerto Boyacá y, si las regalías pagadas y recibidas por la citada entidad fueron superiores al monto que le hubiera correspondido pagar por concepto del ICA.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



En el expediente obran las siguientes pruebas:

- Contrato de producción Incremental Área Palagua y Caipal suscrito el 20 de

diciembre del 2000, entre Ecopetrol y la Unión Temporal ISMOCOL-JOSHI- PETCARD-PARKO (IJP)20, en el cual se observan las siguientes cláusulas:

«(…)

2. *EL interés de participación inicial de las empresas que constituyen la Unión Temporal es el siguiente:*

Ingeniería, Servicios, Montaje y Construcción de Oleoductos de Colombia S.A. "Ismocol de Colombia S.A." 43%

Joshi Technologies International Incorporated 42% (...)

CLAUSULA 1- OBJETO Y ALCANCE

1.1 *OBJETO. Obtener Producción Incremental de Hidrocarburos en los Campos Iniciales y en posibles nuevos descubrimientos en el volumen contratado (...).*

1.2 ALCANCE

El alcance del contrato comprende: La generación, financiación y ejecución de programas y proyectos de inversión en producción (...); reacondicionamiento y mantenimiento de pozos (...); perforación (que comprende entre otras, operaciones tales como perforación convencional, perforación horizontal, lateral y profundización de pozos); viabilidad de aplicar métodos de recobro secundario y mejorado (tales como inyección de agua, de vapor, de CO₂, etc.); y en general administración de yacimientos (que comprende entre otras, actividades desde la adquisición de información adicional, sísmica de desarrollo, estudios integrados de yacimientos, simulación y monitoreo, hasta las actividades necesarias para ejecutar los proyectos).

(...)

Parágrafo: Si durante la Etapa Inicial del presente Contrato, ECOPETROL o LA ASOCIADA consideran viable la ejecución de un proyecto de inversiones para la exploración y las correspondientes actividades de explotación de Hidrocarburos por fuera del volumen contratado y siempre y cuando el área se encuentre disponible para celebración de contratos, ECOPETROL podrá celebrar un acuerdo adicional con la sociedad (...).

CLÁUSULA 4 DEFINICIONES

(...)

4.19 Operador: Es quien, sin representar a las Partes, realiza las Actividades Operacionales en coordinación con la Gerencia Conjunta, para una técnica, eficiente y económica explotación de los Hidrocarburos que se encuentren dentro del Volumen Contratado, incluyendo el sostenimiento, operación y producción de la Curva Básica de Producción y la operación para obtener la Producción Incremental. Esta responsabilidad es de LA UNIÓN TEMPORAL ISMOCOL-JOSHI-PETCARD-PARKO.

(...)

CLAUSULA 13 – BIENES



13.1 Los Hidrocarburos en el subsuelo y sin haber sido producidos, son propiedad de la Nación en su totalidad. De los Hidrocarburos producidos en el Volumen Contratado será propiedad de ECOPETROL la Producción Básica. La Producción incremental será propiedad de las Partes, en la proporción que les corresponda, según lo estipulado en la Cláusula 14 de este contrato.
(...)

CLAUSULA 14 PARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN INCREMENTAL

14.1. Despues de deducido el porcentaje correspondiente a las regalías, sobre el resto de la Producción Incremental de Hidrocarburos provenientes del Volumen Contratado tendrán derecho las Partes en la proporción del TREINTA Y CUATRO (34%) por ciento (X%) para ECOPETROL y SESENTA Y SEIS (66%) por ciento (100%-X%) para LA ASOCIADA, hasta

20 Fls. 68 a 104 c.p. 1.

cuando el factor R supere el valor de 1,5. (...).

CLAUSULA 31 REGALÍAS

31.1 Para el pago de las regalías por la explotación de Hidrocarburos de propiedad nacional, el Operador entregará a ECOPETROL el porcentaje de la producción establecido en la ley. La entrega de esta producción se llevará a cabo en el mismo punto y en el mismo momento en el que las Partes se distribuyan la producción que les corresponda de conformidad con la Cláusula 14 de este contrato.
(...».

- Documentos de Distribución de Producción Contrato de Producción Incremental Palagua (BLS) suscritos por Ecopetrol y la Unión Temporal IJP, de los meses de diciembre 2013 y de enero a noviembre de 2014, en los que consta, entre otra información, la relacionada con la producción básica perteneciente a Ecopetrol, la producción incremental de propiedad de las partes contractuales y la producción para el pago de regalías²¹.
- Documentos denominados CPI Palagua (Ecopetrol - Unión Temporal IJP) Distribución de Ventas de Producción – en la Estación Vasconia, de los meses de diciembre 2013 y de enero a noviembre de 2014²².
- Resumen mensual sobre producción y movimiento de petróleo (Bariles) expedido por el Ministerio de Minas y Energía, Dirección General de Hidrocarburos, Subdirección de Hidrocarburos, de los meses de diciembre 2013, y de enero a noviembre de 2014, en los que se indica la producción gravable²³.
- Liquidación venta de crudo Palagua Caipal de la Unión Temporal IJP, correspondiente a los meses de diciembre 2013 y de enero a noviembre de 2014, en los que se relaciona la producción en barriles²⁴.

De acuerdo con la anterior relación de pruebas, la Sala advierte que: i) en virtud del Contrato para Producción Incremental, suscrito entre Ecopetrol y la Unión Temporal IJP, de la que hizo parte ISMOCOL SA, es claro que la demandante sí adelantó actividades de exploración y explotación de petróleo en los campos Palagua y Caipal localizados en el municipio de Puerto Boyacá, con la

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



finalidad de que la producción en barriles que sobrepasara la producción básica se repartiera entre las partes contratantes y ii) la Unión Temporal IJP sí tenía la obligación de realizar el pago de las regalías a que había lugar, esto es, entregando a Ecopetrol parte de la producción a la que tenía derecho para que esta última compañía se encargara de realizar su pago.

Por lo expuesto, no le asiste razón al municipio de Puerto Boyacá al sostener que los ingresos cuestionados no podían tener la calidad de exentos bajo el fundamento de que ISMOCOL SA no ejerció las actividades de exploración y explotación de petróleo ni realizó el pago de regalías, razón suficiente para que no prospere el cargo de apelación.

21 Fls. 106 a 117 c.p. 1.

22 Fls. 119 a 129 c.p.1.

23 Fls. 131 a 154 c.p.1.

24 Fls. 157 a 168 c.p. 1.

Regalías pagadas – acreditación

En la sentencia que se reitera, la Sala precisó que:

«[E]l artículo 50 de la Ley 141 de 1994 establecía originalmente un escalonamiento, dependiendo de la producción de barriles, con el fin de definir las participaciones en las regalías a favor de los municipios productores provenientes de la explotación de hidrocarburos. Además, contemplaba el parágrafo 5º del citado artículo, que solamente para los efectos del impuesto de industria y comercio de que trata la letra c), del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, se entendería que, en cualquier caso, el municipio productor debía recibir como participación en regalías el 12.5% de las mismas, derivadas de la explotación de hidrocarburos en su jurisdicción. No obstante, la anterior disposición fue derogada mediante la modificación al artículo 50 efectuada por la Ley 619 de 2000, por lo que aquella no resulta aplicable para resolver el caso.

Posteriormente, con la expedición de la Ley 1530 de 2012 «por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías», se estableció que la ANH sería la entidad encargada de recaudar las regalías y compensaciones liquidadas y pagadas en dinero o en especie por los sujetos dedicados a la explotación de recursos naturales no renovables (artículo 16), para la posterior transferencia de los recursos recaudados a la Cuenta Única del Sistema General de Regalías definida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (artículo 17), y luego ser distribuidas por el Gobierno en los porcentajes señalados en la Constitución y la mencionada ley (artículo 18)».

Así las cosas, se insiste en lo precisado por la Sección, que para efectos de determinar si unos ingresos originados en la ejecución de actividades de exploración y explotación de hidrocarburos gozan de la desgravación prevista en el literal c) numeral 2 del artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, el supuesto de hecho de la norma de exención consiste en que las regalías recibidas por la entidad territorial sean iguales o superiores al valor que correspondería pagar al contribuyente por concepto del ICA.

En el expediente se encuentra probado lo siguiente:

- En la respuesta al Requerimiento Especial No. RE 16-07 del 22 de agosto de 2016, ISMOCOL SA manifestó que desarrolló, entre otras, la actividad de explotación de petróleo crudo como partícipe del 43% del Contrato de Producción Incremental de los pozos Caipal y Palagua con Ecopetrol SA. Por el desarrollo de la actividad de exploración y explotación en Puerto Boyacá la compañía percibió y declaró como ingresos exentos la suma de \$70.976.789.000 para el año gravable 201425.

- En la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-17-02 del 27 de abril de 2017, el municipio concluyó que:

«(...) con fundamento en las liquidaciones oficiales de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, se obtiene el siguiente resultado:

25 Fls. 211 a 231 c.p. 2.

CAMPO	PRODUCCIÓN AÑO EN BARRILES	TOTAL INGRESOS PRODUCCIÓN ANUAL	TOTAL REGALÍAS PAGADAS AL MUNICIPIO	ICA QUE CORRESPONDERIA
CAIPAL	152.599	26.025.665.442	99.067.625	182.179.658
PALAGUA	2.526.223	399.423.844.914	1.691.314.354	2.795.966.914
TOTALES	2.678.822	425.449.510.356	1.790.381.979	2.978.146.572

Para los campos o minas de explotación de hidrocarburos, conforme contrato de producción incremental entre Ecopetrol S.A. y Unión Temporal IJP, se cumple la condición de impuesto de industria y comercio superior a las regalías recibidas, pues el impuesto que correspondería, conforme liquidaciones mensuales de la ANH, es de \$2.978.146.572 y las regalías pagadas de \$1.790.381.979, con una diferencia mayor del impuesto de \$1.187.764.593, para las minas Caipal y Palagua, para efectos del artículo 39, numeral 2, literal c, de la ley 14 de 1983.

Ahora, descendiendo a la situación particular en el Municipio de Puerto Boyacá, los campos o minas Caipal y Palagua son explotados bajo contrato de Producción Incremental entre la Unión Temporal IJP y ECOPETROL S.A., con Participación para la Unión Temporal del 49% de los ingresos para el campo Caipal y del 37% para el campo Palagua.

Tomando la cantidad de barriles explotados, el precio del barril en boca de mina y la tasa de cambio, conforme liquidaciones oficiales de regalías de la ANH, se obtiene un total de ingresos de producción anual de \$26.025.665.442 para el campo Caipal y de \$399.423.844.914 para el Campo Palagua, donde la participación para la Unión Temporal IJP sería de \$168.527.875.583 como la base gravable total del impuesto por la explotación de las minas Caipal y Palagua.



Del valor de la anterior explotación, la participación de ISMOCOL S.A., corresponde al 43% en la Unión Temporal, equivalente a \$72.466.986.500.

Ahora, ISMOCOL SA informó la venta de crudo explotado a Ecopetrol SA, actividad por la cual obtuvo ingresos brutos declarados como exentos en la suma de \$70.976.789.058.

Donde queda establecida que la comercialización de la producción de la explotación de las minas por parte de ISMOCOL SA, ha generado un ingreso de \$70.976.789.000 que constituye la base gravable para la liquidación y revisión del impuesto de industria y comercio.

(...)

El Municipio de Puerto Boyacá conforme la información recaudada procede a realizar liquidación de revisión, con fundamento en los acuerdos municipales y las sentencias del Consejo de Estado y Corte Constitucional que establecen jurisprudencia en la materia.

RESUELVE

(...)

1. Adicionar a la Declaración Privada del Impuesto de Industria y Comercio, en la suma de \$70.976.789.000, como ingresos netos gravados, renglón 5.
2. Adicionar a la Declaración Privada del Impuesto de Industria y Comercio, en la suma de \$496.838.000, como impuesto de industria y comercio, renglón 6.
3. Adicionar a la Liquidación Privada del Impuesto de Industria y Comercio, en la suma de \$24.842.000, como sobretasa bomberil.
4. Adicionar a la Declaración Privada el valor correspondiente Interés Moratorio, al valor resultante a la fecha efectiva de pago.

(...)»26.

- En la demanda presentada por ISMOCOL SA se relacionaron diferentes cifras para comparar el valor pagado de regalías y el del ICA que le correspondería sufragar, así:
 - a) En el relato de los hechos, indicó que: «a) ISMOCOL desarrolla las siguientes actividades: 1. (...) Por el desarrollo de la actividad de exploración y explotación en Puerto Boyacá la Compañía percibió y declaró como ingresos exentos la suma de \$70.976.789.000 para el año gravable 2014. 2. Servicios a la industria petrolera, por el desarrollo de esta actividad en el Municipio de Puerto Boyacá la Compañía percibió y declaró como ingresos netos gravados la suma de \$47.858.248.000 para el año gravable 2014. b) La Compañía pagó al Municipio de Puerto Boyacá, vía retención del Impuesto de Industria y Comercio, la suma de \$478.682.000 y la suma de \$23.602.000 por concepto de sobretasa bomberil por el año gravable 2014»27.

- b) En el cargo C sostuvo que: «(...) En virtud del contrato de explotación incremental de los campos Palagua y Caipal, se realizó el pago total de regalías por los siguientes valores, los cuales contrastamos con el valor hipotético del Impuesto de Industria y Comercio a cargo de ISMOCOL:



(...)

Impuesto de Industria y Comercio.

Base	Tarifa	Impuesto
\$70.976.789.101	7*1000	\$496.837.523,71

De este modo, en el presente caso el Impuesto de Industria y Comercio teórico resulta ser menor al pago de las regalías.

(...)

A su vez incluimos respuesta al Derecho de Petición presentado por el representante legal de la Unión Temporal IJP a ECOPETROL, en el cual como obligado contractual al pago de las regalías, certifica los valores pagados por regalías en los años gravables 2013, 2014, 2015 y 2016. (Anexo I).

De este certificado podemos ver que el obligado a realizar el pago a la ANH tiene los siguientes valores pagados en razón a las regalías del año gravable 2014.

(...)

Concomitante con esta información, la ANH mediante la Respuesta de Derecho de Petición “Valor total pagado de regalías por Ecopetrol en la ejecución del Contrato de Producción Incremental (CPI) suscrito con la unión temporal IJP referente de los campos Palagua y Caipal ubicados en el Municipio de Puerto Boyacá. Radicado ANH 20176410197182 ID 202880 del 14 de agosto de 2017”, también certifica cifras cercanas a las que acreditó Ecopetrol, cuya diferencia puede radicar en la producción del campo Caipal en los últimos tres meses del año 2014. (Anexo J).

Periodo	Caipal COP	Palagua COP	Total COP
2014	\$2.134.196.897	\$36.482.629.014	\$38.616.825.911

26 Fls. 47 a 66 c.p. 1.

27 Fl. 4 c.p. 1.

Al respecto y a pesar de que es evidente que las regalías pagadas por ISMOCOL, en proporción a su porcentaje de participación en el contrato de asociación que conformó la Unión Temporal IJP, son superiores al Impuesto de Industria y Comercio que se debería pagar, el Municipio en el Requerimiento Especial calcula de forma errada esta diferencia respecto de las regalías recibidas por el Municipio. (...).

2. La base del sustento del Municipio para el cobro del Impuesto de Industria Y Comercio, NO ES CONCOMITANTE CON EL RÉGIMEN DE REGALÍAS VIGENTE.

Pero si en gracia de discusión se pretende adoptar el régimen de regalías para establecer si la compañía está o no obligada al pago del ICA el cual no es compatible con el actual, se debería

calcular el total que recibió el Municipio de las regalías conforme lo establece el Parágrafo 5, artículo 50 de la ley 141 de 1994.

(...)

En ese sentido, las regalías que la compañía pagó y el porcentaje que por ley recibe el Municipio sigue siendo muchísimo mayor al que correspondería por el ICA teórico.

Año	Regalías Totales pagadas en el año	12.5%	ICA Teórico
2014	\$4.650.779.165	\$581.347.395	\$496.838.000

Incluso, teniendo en cuenta las modificaciones de la ley 756 de 2002, que cambio las disposiciones de la ley 141 de 1994, en especial el artículo 31, la distribución por ley para los Municipios productores sigue siendo del 12.5%.

(...)»28.

- Respuesta al derecho de petición de la Agencia Nacional de Hidrocarburos a la Unión Temporal IJP29, en el que relacionan las regalías pagadas por Ecopetrol SA a la ANH, por concepto de explotación de hidrocarburos de los campos Caipal y Palagua, en virtud del Convenio de Explotación de Hidrocarburos – Área de Operación Directa Palagua- suscrito el 11 de octubre de 2007, entre la ANH y Ecopetrol SA:

Periodo de Liquidación	Campo Caipal \$ COP	Campo Palagua \$COP	Total \$COP
2013	(...)		
2014	\$2.134.196.897	\$36.482.629.014	\$38.616.825.911
2015	(...)		

Vistas las anteriores pruebas, la Sala advierte que las partes difieren tanto en el valor de las regalías pagadas y recibidas por el municipio de Puerto Boyacá en el año 2014, como el valor del impuesto de industria y comercio que le correspondería haber pagado a ISMACOL SA durante el mismo periodo.

En lo que concierne al impuesto teórico, la cifra consolidada por la parte demandada (\$2.978.146.572), tiene como fundamento «las liquidaciones oficiales de la Agencia Nacional de Hidrocarburos» y el valor total ingresos de producción anual (\$425.449.510.356) de los campos Palagua y Caipal durante el año 2014. Sin

28 Fls. 15 a 20 c.p.1.

29 Fls. 175 a 178 c.p.1.

embargo, lo anterior no tiene en consideración los porcentajes de participación que la unión temporal tenía sobre cada yacimiento (37% y 49%, respectivamente), ni la participación de la actora en la unión temporal (43%).

Por su parte, la demandante sostiene que las regalías pagadas por ISMACOL SA por el año 2014, fueron de \$4.650.779.16630, no obstante, esa cifra no tiene en consideración los porcentajes de

participación de la unión temporal sobre los yacimientos y no comprende la totalidad del año 2014, teniendo en cuenta que incluye el mes de diciembre de 2013 hasta el mes de noviembre de 2014.

De otra parte, cabe advertir que si bien la respuesta a los derechos de petición por la Agencia Nacional de Hidrocarburos a la Unión Temporal IJP y Ecopetrol, certifican el valor de las regalías originadas en la explotación de los campos Palagua y Caipal, en la misma no se indica la suma recibida efectivamente por el municipio de Puerto Boyacá.

Teniendo en cuenta que la demandante no allegó prueba alguna que desvirtúe la suma tomada por el municipio de Puerto Boyacá de lo efectivamente recibido por regalías, correspondiéndole la carga de la prueba, se tendrá en cuenta la relacionada en la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-17-02 del 27 de abril de 2017, que señaló:

«Realizado el cálculo del 100% valor del impuesto de industria y comercio que correspondería pagar por la explotación de campos o minas en Puerto Boyacá, frente al 100% de las regalías recibidas por el Municipio en la vigencia 2014, con fundamento en las liquidaciones oficiales de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, se obtiene el siguiente resultado:

CAMPO	PRODUCCIÓN AÑO EN BARRILES	TOTAL INGRESOS PRODUCCIÓN ANUAL	TOTAL REGALIAS PAGADAS AL MUNICIPIO	ICA QUE CORRESPONDERÍA
CAIPAL	152.599	26.025.665.442	99.067.625	182.179.658
PALAGUA	2.526.223	399.423.844.914	1.691.314.354	2.795.966.914
TOTALES	2.678.822	425.449.510.356	1.790.381.979	2.978.146.572»

En atención al valor de las regalías definitivas recibidas por el municipio, esto es, por el Campo Caipal \$99.067.625 y Palagua \$1.691.314.354, para un total de \$1.790.381.979 y, teniendo en cuenta la participación de la Unión Temporal IJP en cada campo (49% y 37%) dichas cifras corresponderían a \$48.543.136 y \$625.786.310, respectivamente, para un total de \$674.329.446, que a su vez multiplicado por la participación de la actora en la unión temporal (43%), da un valor total de regalías pagadas por la demandante y recibidas por el municipio de \$289.961.661.

En síntesis, a efectos de hacer la comparación entre las regalías y el impuesto teórico a que habría lugar, la Sala juzga que el primer valor corresponde a \$289.961.661, mientras que el impuesto de industria y comercio a que habría lugar ascendería a \$496.838.000. Así, dado que las regalías recibidas de ISMOCOL SA fueron menores al impuesto teórico, se concluye que la sociedad demandante no se encontraba en el supuesto de hecho de desgravación previsto en el literal c) numeral

30 Fl. 76 c.p.i.

2 del artículo 259 del Código de Régimen Municipal, razón por la cual, los ingresos brutos obtenidos sí debían someterse a tributación por concepto del referido tributo. Por lo expuesto, prospera el recurso de apelación presentado por el municipio demandado, razón por la cual, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.



Costas

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia del 27 de noviembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 2. En su lugar, se dispone:

NEGAR las pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente (Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ