



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., diez (10) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15001-23-33-000-2018-00318-01 [25379]
Demandante: ECOPETROL S.A.
Demandado: MUNICIPIO DE PUERTO BOYACÁ

Temas: Impuesto de Industria y Comercio ICA 2013. Explotación y exploración de hidrocarburos. Pago de regalías

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 24 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 5, que en la parte resolutive dispuso:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Liquidación oficial de revisión No LR-16-03 del 21 de diciembre de 2016 al contribuyente Ecopetrol SA, suscrita por el Secretario de Hacienda del municipio de Puerto Boyacá y de la Resolución No. 010 del 1° de febrero de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración.

SEGUNDO: Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la empresa demandante respecto al año gravable 2013.**

TERCERO: CONDÉNESE en costas a la parte demandada por el trámite de esta instancia. Su liquidación se efectuará en la forma establecida en el artículo 366 del CGP.

CUARTO: En firme la presente providencia, **ARCHÍVESE** el proceso, previas las anotaciones del caso»¹.

ANTECEDENTES

El 13 de marzo de 2014², ECOPETROL S.A., presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (ICA) correspondiente al año gravable 2013, en la que registró como ingresos netos gravados la suma de \$28.190.627.000, generando un impuesto a cargo de industria y comercio de \$478.682.000.

El 10 de junio de 2016, el Secretario de Hacienda de Puerto Boyacá profirió el Requerimiento Especial No. RE-16-05³ contra ECOPETROL S.A., por el que se le propuso modificar la declaración del ICA del año gravable 2013, en el sentido de adicionar ingresos gravados y aumentar el impuesto a cargo de ECOPETROL.

¹ Fls. 286 - 299 Cdno. Ppal

², Fl. 51 Cdno Ppal

³ Fls. 53 -58 Cdno Ppal



El 6 de septiembre de 2016, ECOPETROL S.A. dio respuesta al citado requerimiento especial⁴.

El 3 de enero de 2017, se notificó a ECOPETROL la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-16-03⁵, mediante la cual modificó la liquidación privada del ICA del año gravable 2013, en la cual la entidad territorial determinó que se debía adicionar al impuesto de industria y comercio por \$7.842.600.000, al impuesto complementario de avisos y tableros por valor de \$1.176.390.000, sobretasa bomberil por valor de \$392.130.000 y sanción por inexactitud \$12.548.160.761.

Agregó que el 28 de febrero de 2018, se interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 010 de 1º de febrero de 2018⁶, por medio de las cuales revocó la sanción por inexactitud y confirmó en lo demás.

DEMANDA

ECOPETROL S.ASA, 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:

«Las siguientes son las pretensiones de esta demanda:

A. Respetuosamente solicitamos a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de la Resolución que expide la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2013 en el municipio de Puerto Boyacá, Boyacá así como la nulidad de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra ella presentada, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro:

Año gravable	Liquidación Oficial	Resolución que resuelve recurso de reconsideración
2013	Liquidación Oficial de Revisión No. LR-16-03 del 21 de diciembre de 2016	010 del 1º de febrero de 2018

B. Como consecuencia de lo anterior, que se restablezca el derecho de mi Representada, declarando que (i) Ecopetrol no tiene la obligación de corregir la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio de Puerto Boyacá por el año gravable 2013; (ii) que como consecuencia de lo anterior, Ecopetrol no tiene deuda alguna con el municipio de Puerto Boyacá por concepto del Impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2013; y (iii) que se declare la firmeza de la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio de Puerto Boyacá por el año gravable 2013 presentada por Ecopetrol.

C. Que se declare que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido el municipio en relación con la actuación administrativa, ni las de este proceso»⁷

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 338 de la Constitución Política

⁴ Fls. 59 - 64 Cdno Ppal
⁵ Fls. 65 - 74 Cdno Ppal
⁶ Fls. 85 – 94 Cdno Ppal
⁷ Fl. 2 Cdno. Ppal





- Artículos 683, 703 y 704 del Estatuto Tributario
- Artículos 33 y 39 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 196 del Decreto 1333 de 1986
- Artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos)

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

Manifestó que, conforme al artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos), la «exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga y sus derivados [...] quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos». Por tanto, consideró que, con motivo de las actividades de exploración y explotación que ejecuta en el municipio demandado, no se encontraba obligada a liquidar el impuesto de industria y comercio durante el año gravable 2013.

Agregó que la anterior norma es especial y de aplicación preferente frente a la exención de que trata la letra c), ordinal 2°, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (reproducida en el artículo 259 del Código de Régimen Municipal), según la cual, la prohibición de cobrar el ICA solo opera en caso de que el valor de las regalías pagadas, asociadas al desarrollo de dichas actividades, sea igual o mayor al monto que correspondería sufragar por concepto del mencionado tributo. Argumentó que, de analizarse la exención con base en esta última norma, cumplió con el presupuesto de hecho para acceder a esa norma desgravatoria, puesto que el pago de regalías que realizó en dicha jurisdicción durante el año 2013 por todos los campos en ella explotados fue mayor al monto que le hubiera correspondido sufragar por concepto del ICA.

De otra parte, manifestó que la Administración vulneró los artículos 703 y 704 del ET, debido a que no recurrió a medios de prueba idóneos ni comprobó la obligación de Ecopetrol, puesto que, supuso que el caso Mansarovar Energy, era suficiente demostración de que el demandante incumplió con el deber de pagar ICA.

Por último, consideró que la Secretaría de Hacienda vulneró los principios de justicia, equidad y progresividad, al tratar de gravar con ICA los ingresos en relación con los cuales Ecopetrol pago regalías.

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 2013 está demostrado que las regalías son inferiores a lo que le correspondería pagar por ICA, por la explotación de las minas de

⁸ Fls. 144 -177 Cdo. Ppal.

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.



hidrocarburos en el municipio de Puerto Boyacá (Total: Regalías 12.399.887.332, ICA 14.966.103.100).

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.

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.

Indicó que conforme al contrato de asociación entre ECOPETROL Y MANSAROVAR ENERGY COLOMBIA LTDA, se cumplió la condición de impuesto de industria y comercio superior a las regalías recibidas dado que el impuesto que correspondería según las liquidaciones de la ANH son de \$11.994.600.964 y las regalías pagadas son de \$9.902.714.141, con una diferencia mayor de \$2.091.886.823 para las minas Abarco, Girasol, Jazmín, Moriche y Under River.

Puso de presente que de acuerdo con la información tomada 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 \$2.971.502.136 y las regalías pagadas fueron de \$474.328.946, con una diferencia mayor de impuesto de \$474.328.946.

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 cumplan 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.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 5, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así ¹¹:

Aseguró que no se desconoce que el cobro de regalías y la imposición de impuestos

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.

¹¹ Fls. 286 -299 Cdn Ppal.



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 la Corte Constitucional se ocupó de estudiar «*de forma exclusiva*» la constitucionalidad del artículo 229 de la Ley 685 de 2011.

Expresó que el sustento normativo de los actos demandados (literal c), numeral 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983) no autoriza para gravar con el impuesto de ICA a Ecopetrol por la explotación de petróleo dada su incompatibilidad con las regalías.

Por lo expuesto concluyó que, 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.

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

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹²:

Alegó que el fallo de primera instancia se profirió con violación de debido proceso, emitiendo pronunciamiento judicial por fuera del estudio y análisis de los fundamentos de nulidad planteados en la demanda y lo probado.

Advirtió que es viable gravar a las empresas explotadoras de hidrocarburos con el impuesto de industria y comercio, con fundamento en el literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

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 jurisprudencia¹³ 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 el gravamen.

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.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante¹⁴ insistió en los argumentos de la demanda.

¹² Fls. 305 – 327 Cdo Ppal.

¹³ 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.

¹⁴ Índice 16 SAMAI.



La entidad demandada¹⁵ reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó confirmar el fallo de primera instancia¹⁶.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-16-03 del 21 de diciembre de 2016, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda de Puerto Boyacá modificó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, presentada por ECOPETROL S.A, por el año gravable 2013.

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.

En cuanto a la posibilidad de gravar las actividades de petróleo con ICA, por los municipios, esta Sala en sentencia de 17 de septiembre de 2020, explicó lo siguiente¹⁷:

“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

¹⁵ Índice 17 SAMAI.

¹⁶ Índice 18 SAMAI.

¹⁷ Exp. 23936. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



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. [...]"

A fin de determinar si la actividad de explotación de petróleo desarrollada por la demandante durante el año gravable 2013 se enmarca en la exención condicionada de que trata la letra c), ordinal 2, del artículo 259 del Código de Régimen Municipal. Esta Sala también precisó que:

“el 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 5.º 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).”¹⁸

Ahora bien, por las razones expuestas en el fundamento jurídico nro. 2 de esta providencia, la Sala reitera que, a efectos de determinar si unos ingresos originados en la ejecución de actividades de exploración y explotación de hidrocarburos gozan de la desgravación prevista en la letra c), ordinal 2.º, del artículo 259 del Código de Régimen Municipal, 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 de ICA”.

De acuerdo con criterio expuesto, los municipios pueden gravar con ICA la exploración y explotación de hidrocarburos, desde que se abstengan de realizar el cobro de dicho impuesto si las regalías a que tiene derecho la entidad territorial son iguales o superiores al valor que correspondería pagar al contribuyente por este gravamen.

¹⁸ Exp. 24251. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



En el expediente se tienen por probados los siguientes hechos relevantes:

En el Requerimiento Especial No. RE16-05 del 7 de junio de 2016, la Secretaría de Hacienda propuso modificar la declaración privada así:

CONCEPTOS	DECLARACIÓN PRIVADA	REQUERIMIENTO ESPECIAL
Ingresos gravables	\$28.190.627.000	\$1.120.371.499.238
Industria y Comercio a Declarar	\$281.906.000	\$7.842.600.495
Avisos y Tableros	\$42.286.000	\$1.176.390.074
Sobre tasa Bomberil	0	\$392.130.025
Sanción Inexactitud	0	\$12.548.160.761

En la Liquidación Oficial de Revisión No. LR-16-03 del 21 de diciembre de 2016¹⁹, el municipio señaló que debían adicionarse los ingresos gravados, el impuesto de ICA, avisos y tableros, sobretasa bomberil e impuso sanción por inexactitud; es decir que, debía pagar impuesto de industria y comercio en su jurisdicción por el año gravable 2013.

Para llegar a la anterior conclusión, el municipio en los actos acusados tuvo en consideración varios factores, entre ellos, que las minas Abarco, Girasol, Jazmín, Moriche y UnderRiver ubicadas en su jurisdicción eran explotadas bajo un contrato de asociación entre Mansarovar Energy Colombia Ltda y Ecopetrol S.A., en el que cada uno tenía una participación del 50% de los ingresos. Los campos o minas Caipal y Palagua son explotados bajo contrato de Producción Incremental entre la Unión Temporal IJP y Ecopetrol, con participación del 51% de los ingresos para el campo Caipal y del 63% para el campo Palagua. En ese contexto, la carga tributaria también debía repartirse en la misma proporción de participación para cada una de las asociadas.

Siguiendo ese orden, el ente territorial calculó a prorrata los ingresos gravables, el monto de las regalías recibidas por el municipio según los cálculos de la ANH y el ICA teórico que correspondía a Ecopetrol por el año 2013, teniendo en cuenta la participación en los contratos de explotación, tal como se lee a continuación:

CAMPO	PRODUCCIÓN AÑO EN BARRILES	TOTAL,INGRESOS PRODUCCIÓN ANUAL	TOTAL REGALÍAS PAGADAS AL MUNICIPIO	ICA QUE CORRESPONDERIA
CAIPAL	181,167	31.840.872.689	161.895.472	222.886.109
PALAGUA	2.264.036	392.659.4320450	2.335.277.718	2.748.6616.027
SUBTOTALES	2.445.203	424.500.305.139	2.497.173.190	2.971.502.136

CAMPO	PRODUCCIÓN AÑO EN BARRILES	TOTAL,INGRESOS PRODUCCIÓN ANUAL	TOTAL REGALÍAS PAGADAS AL MUNICIPIO	ICA QUE CORRESPONDERIA
ABARCO	1.990.843	286.169.725.897	1.085.287.238	2.003.188.081
GIRASOL	2.179.553	311.713.388.894	1.177.482.131	2.181.993.722
JAZMIN	2.556.654	376.197.845.101	4.669.004.098	2.633.384.916
MORICHE	4.364.854	630.658.010.288	2.558.036.332	4.414.606.072
UNDERRIVER	742.411	108.775.453.266	412.904.342	761.428.173
SUBTOTALES	11.834.315	1.713.514.423.446	9.902.714.141	11.994.600.964
TOTALES	14.279.518	2.138.014.728.585	12.399.887.332	14.966.103.100

¹⁹ Fls. 65- 74 Cdno Ppal.





Ahora, encuentra la Sala que en el expediente a folios 205 y 234 reposa el reporte arrojado por el Sistema Oficial de Liquidación y Administración de Regalías, SOLAR, remitido por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH el cual fue decretado como prueba en la audiencia inicial celebrada el 21 de marzo de 2019 a solicitud del municipio²⁰, así mismo en audiencia del 20 de junio del mismo año, se dio traslado de esta prueba quedando recaudada en su totalidad²¹. En esta constan las liquidaciones definitivas de regalías por la explotación de hidrocarburos causadas en la vigencia 2013, detalladas por los campos Caipal y Palagua cuyo operador es Ecopetrol, del que se destacó para el caso que nos interesa lo siguiente:

Liquidaciones definitivas de regalías por la explotación de hidrocarburos causadas año 2013 (Incluye reliquidación):

Campo	AD Municipio Puerto Boyacá
CAIPAL	156.379.741
PALAGUA	2.258.393.478
Total general	2.414.770.219

Cabe destacar que como la demandante tenía una participación en los campos o minas Caipal y Palagua bajo contrato de Producción Incremental entre la Unión Temporal IJP y Ecopetrol, con participación del 51% de los ingresos para el campo Caipal y del 63% para el campo Palagua, del total de las regalías citadas su aporte también fue del 51% y del 63% respectivamente, es decir, por Caipal \$ 79.753.667,91 y Palagua \$1.422.787.891,14. Si bien estos valores son superiores de los citados por la Administración en los actos acusados, las regalías certificadas por la ANH, siguen siendo inferior a la cuota del ICA que se habría causado por dicho año gravable.

Advierte la Sala que en sentencia del 9 de septiembre de 2021, expediente 24836, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, demandante Mansarovar Energy Colombia Ltda, se decidió la controversia de los campos o minas Abarco, Girasol, Jazmín, Moriche y UnderRiver ubicadas en su jurisdicción del municipio de Puerto Boyacá; los cuales eran explotados bajo un contrato de asociación entre Mansarovar Energy Colombia Ltda y Ecopetrol S.A., en el que cada uno tenía una participación del 50% de los ingresos; se dijo que en los casos en que el valor pagado al respectivo ente territorial por concepto de regalías no supere la proyección del impuesto de industria y comercio, el contribuyente se encuentra en la obligación de pagar el monto determinado por este tributo.

Evidencia la Sala que, en este caso, el municipio considera que las regalías a tener en cuenta son las efectivamente recibidas por él, las cuales ascendieron a \$12.399.887.331 y en ese orden de ideas, el impuesto de industria y comercio sí sería superior. Conforme las liquidaciones definitivas mensuales de regalías de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, y la información en Excel del sistema Solar-VORP²² tomo como regalías totales y regalías para el municipio, las siguientes:

²⁰ FIs. 187 -192 Cdnno Ppal.

²¹ FIs. 260 – 261 Cdnno Ppal.

²² <http://www.anh.gov.co/Operaciones-Regalias-y-Participación/Regalias/Estadisticas/Paginas/default.aspx>;
<https://solarvorp.anh.gov.co/app2/#/page/visor/18>





CAMPO	TOTAL VALOR PRODUCCION ANUAL	REGALIAS TOTALES	TOTAL REGALIAS LIQUIDADAS "MUNICIPIO" AL	% Participa Liquidada al Municipio	TOTAL ICA QUE CORRESPONDERIA
CONTRATO NARE	1.713.514.423.446	160.407.784.547	9.902.714.141	6.1%	11.994.600.964
CONTRATO CAIPAL PALAGUA	424.500.305.139	40.657.661.078	2.497.173.190	6.1%	2.971.502.138
TOTAL	2.138.014.728.585	\$201.065.445.625	12.399.887.331	6.1%	14.966.103.100

A su vez, la parte demandante manifestó que debía tenerse en cuenta el total que pago por concepto de regalías a favor del municipio de Puerto Boyacá, es decir: \$206.101.970.889, los cuales fueron mayores a lo que correspondía pagar por ICA y que esta circunstancia conllevaba a que no se debía efectuar pago alguno por este tributo.

CAMPO	TOTAL INGRESOS PRODUCCIÓN	REGALIAS	ICA LIQUIDADO	IGUAL O SUPERIOR REGALIAS A ICA	DIFERENCIA SI ICA < REGALIAS
ABARCO	286.169.725.897	17.778.896.566	2.057.639.057	SI	15.721.509
CAIPAL -Op. Directa	639.956.055	127.991.211	4.479.692	SI	123.511.519
CAIPAL - Incremental	31.182.284.156	2.494.582.732	218.275.989	SI	2.276.306.743
GIRASOL	313.216.017.339	19.023.505.366	2.192.512.121	SI	16.830.993.245
JAZMIN	377.234.041.939	75.446.808.388	2.640.3638.294	SI	72.806.170.094
MORICHE	636.176.357.920	41.511.896.570	4.453.234.505	SI	37.058.662.065
PALAGUA	102.145.571.002	20.429.114.200	715.018.997	SI	19.714.095.203
PALAGUA - Incremental	292.849.254.046	17.596.893.853	2.049.944.778	SI	15.546.949.074
UNDERRIVER	194.871.366.712	11.692.282.003	1.364.099.567	SI	10.328.182.436
TOTALES	2.242.263.285.886	206.101.970.889	15.695.843.001		190.406.127.888

Sin embargo, para la Sala tal argumentación no es acorde, pues la actora desconoce que las regalías que deben tenerse en cuenta y a las que hace mención el literal c del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 son las regalías recibidas por el municipio o para el municipio, y no el total de regalías aportadas al sistema en general, como lo entendió la sociedad en la demanda. En igual sentido lo expuso la Sala en un pronunciamientos recientes²³, “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 de ICA” (subrayas fuera del texto).

Bajo lo expuesto, la Sala considera que prospera la interpretación propuesta por el municipio apelante, conforme la cual en los casos en que el valor pagado al respectivo ente territorial por concepto de regalías no supere la proyección del impuesto de industria y comercio, el contribuyente se encuentra en la obligación de pagar el monto determinado por este tributo.

En consecuencia, hay lugar a revocar la sentencia apelada, toda vez que los ingresos obtenidos por la sociedad durante el año 2013 por la explotación de petróleo en la jurisdicción de la demandada están gravados con ICA.

Condena en costas

²³ Sentencias del 26 de noviembre de 2020, exp. 24746; C.P. Milton Chaves García; 6 de mayo de 2021, exp. 24251 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez





No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁴, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia apelada del 24 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, en su lugar, se dispone:

1. 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.

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaró voto

²⁴ **Art. 188. CPACA.** Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.