

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15001-23-33-000-2019-00207-01 (26523)
Demandante: TOTAL E&P COLOMBIE SUCURSAL COLOMBIA
Demandado: MUNICIPIO DE PUERTO BOYACÁ

Temas: ICA 2014. sanción por no declarar

SENTENCIA_SEGUNDA_INSTANCIA.

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 8 de mayo de 2017, la Secretaría de Hacienda del municipio de Puerto Boyacá expidió a Total E&P Colombie Sucursal Colombia (en adelante Total E&P), el emplazamiento para declarar EP 17-04, para que presentara la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2014.

El 8 de junio de 2017, la hoy actora dio respuesta al citado emplazamiento y solicitó al mencionado municipio se abstuviera de continuar con el proceso sancionatorio o, en subsidio, reajustara el valor del ingreso que se pretende sujetar a \$60.655.927.080.

El 28 de septiembre de 2017, la Secretaría de Hacienda del municipio de Puerto Boyacá profirió la Resolución 0732, mediante la cual impuso a Total E&P sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año 2014, por la suma de \$6.065.592.000.

Previa interposición del recurso de reconsideración, el 6 de noviembre de 2018, la Secretaría de Hacienda del municipio de Puerto Boyacá expidió la Resolución 00199, en la que confirmó la sanción impuesta.

DEMANDA

Total E&P Colombie Sucursal Colombia, 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 pretensiones¹:

¹ Fl. 22 c.p.

«1.1 Que se declare la nulidad total de los siguientes actos:

1.1.1 La Resolución Sanción por no declarar No. 732 de 2017 expedida por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Puerto Boyacá, por medio de la cual dicha entidad sancionó a Total por no declarar el impuesto de industria y comercio (en adelante ICA), por el año gravable 2014, y

1.1.2 La Resolución No. 0199 de 6 de noviembre de 2018 expedida por la Secretaría de Hacienda de Puerto Boyacá, por medio de la cual se resolvió recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución sanción por no declarar No. 732 de 2017, confirmándola.

1.2 Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.2.1 Declarando que los ingresos obtenidos por Total E&P Sucursal Colombia que son objeto de cuestionamiento por parte del Municipio de Puerto Boyacá, no se encuentran gravados con el ICA.

1.2.2 Declarando que los ingresos obtenidos por Total E&P que son objeto de cuestionamiento no fueron obtenidos en la jurisdicción del Municipio de Puerto Boyacá.

1.2.3 Que en consecuencia, TOTAL no se encuentra obligada a presentar la declaración del ICA en el Municipio de Puerto Boyacá por el año gravable 2014.

1.2.4 Que por tanto, no hay lugar a la imposición ni al pago de sanción por no haber presentado la declaración del ICA del año gravable 2014.

1.2.5 Que se declare que no son de cargo de TOTAL las costas en que hubiere incurrido las Autoridades del Municipio de Puerto de Boyacá con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso y

1.2.6 Que al amparo de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, se condene al municipio de Puerto Boyacá por el valor de las costas y las agencias en derecho en las cuales ha incurrido o incurrirá mi representada en relación a este proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 42 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 32, 33, 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983
- Artículos 60, 643 y 742 del Estatuto Tributario
- Artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986

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

La suscripción del contrato MA-0028321 del 8 de abril de 2013, mediante el cual Total E&P cedió a Ecopetrol la posición contractual en el contrato de transporte de crudo suscrito con OCENSA, no constituye una actividad industrial, comercial o de servicios y, por ende, los ingresos derivados de esa cesión no pueden ser gravados con ICA.

La cesión de la posición contractual a Ecopetrol se asimila a la venta de un activo intangible fijo, al tenor del artículo 60 del ET, toda vez que no se enajenó en el giro ordinario de los negocios y, por tanto, los ingresos derivados no están sujetos al citado tributo. Ecopetrol pagó por la adquisición de un bien incorporal -derecho a transportar crudo por el oleoducto de Ocenasa-, desde el 8 de abril de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2015, lo que demuestra vocación de permanencia de este derecho en cabeza de Total E&P,

pues su interés era contar con la capacidad del transporte de crudo que se obtuviera de las áreas de Nicosta y Mundo Nuevo, lo que no había acaecido en 2014.

Los actos acusados vulneran el principio de territorialidad, por cuanto los ingresos originados en la cesión de la posición contractual no fueron percibidos en el municipio de Puerto Boyacá, pues los elementos esenciales de la compraventa no se acordaron en esa jurisdicción.

Los actos se encuentran falsamente motivados, en tanto se sustentan en la sentencia del Consejo de Estado del 24 de septiembre de 2009, Exp. 16370, no aplicable al caso, por tratarse de cesión de peajes en el marco de un contrato de concesión de obra pública.

OPOSICIÓN

El municipio de Puerto Boyacá se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

El objeto social de la actora no se restringe a la extracción de petróleo y gas, sino que se también se extiende al transporte y distribución de hidrocarburos, y para el cumplimiento de esa actividad celebró con Ocesa un contrato de transporte, que fue cedido a Ecopetrol, por lo tanto, no se trata de la venta de un activo fijo, sino de una actividad objeto de gravamen, que se encuentra dentro del giro ordinario de sus negocios. Además, de acuerdo con la sentencia del 24 de septiembre de 2009, Exp. 16370, los ingresos obtenidos por la cesión de derechos son susceptibles de ser gravados con ICA.

Los cargos relativos a que los ingresos no fueron percibidos en el municipio de Puerto Boyacá y la indebida aplicación del precedente judicial, corresponden a hechos nuevos que no fueron expuestos por la demandante en sede administrativa.

AUDIENCIA INICIAL Y TRÁMITE POSTERIOR

El 18 de febrero de 2020, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, en la que se ordenó vincular a Ecopetrol como tercero con interés. El 7 de septiembre de 2020, Ecopetrol formuló la excepción previa de falta de legitimación en la causa por activa, la cual fue negada por el *a quo*, mediante auto de 11 de diciembre de 2020. Por auto de 7 de mayo de 2021, se le dio al proceso el trámite de sentencia anticipada, se incorporaron las pruebas aportadas por las partes y se fijó el litigio. En providencia de 3 de junio del mismo año, se corrió traslado a las partes para que presentaran alegatos de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El objeto social de la actora es «*el desarrollo de todas las actividades relacionadas con la exploración, explotación, comercialización, mercados, transporte y distribución de hidrocarburos u otros recursos naturales minerales*» y, en ejercicio del mismo contrató a Ocesa, para el

transporte de los barriles de crudo, por lo que dicho negocio se enmarca dentro del giro ordinario de los negocios.

Los ingresos que recibió Total E&P por concepto del pago de transporte del crudo de Ecopetrol no pueden entenderse como un activo fijo, en la medida que la demandante tiene dentro sus actividades ordinarias efectuar cualquier clase de negocio jurídico relacionado con el transporte de hidrocarburos, actividad que de conformidad con el artículo 49 del Acuerdo 023 de 2016 -Código de Rentas del municipio de Puerto Boyacá-, se considera de servicios y está gravada con ICA.

No se presenta falsa motivación de los actos acusados por haberse citado una sentencia del Consejo de Estado relacionada con la cesión del contrato sobre el cobro de un peaje, pues tal providencia es un criterio auxiliar que utilizó la administración.

No se vulneró el principio de territorialidad del tributo, por cuanto el crudo perteneciente a Ecopetrol debía ser despachado desde la estación de Vasconia, ubicada en el municipio de Puerto Boyacá y, en ese sentido, los barriles que fueran transportados desde el municipio demandado debían ser gravados con ICA.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

No procede la sanción impuesta en los actos demandados, toda vez que la cesión del contrato de capacidad transportadora de Total E&P a Ecopetrol no hace parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad actora, ya que la actividad que habitualmente ejerce es la extracción de hidrocarburos, no la adquisición de derechos de uso sobre oleoductos para posteriormente cederlos parcialmente a otras empresas.

La cesión del contrato de transporte puede ser asimilada a la venta de un activo intangible fijo, por lo que los ingresos obtenidos por dicha cesión no son sujetos a ICA.

La cesión de la posición contractual realizada entre Total E&P y Ecopetrol no corresponde a la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios, en la medida que no encuadra dentro de las definiciones legales que dan lugar al hecho generador del ICA y la actividad de transporte de crudo la ejerce Ocesa, pues es la prestadora del servicio.

Los ingresos obtenidos por Total E&P en el año 2014, cuestionados en el presente proceso, no pueden ser gravados por el municipio de Puerto Boyacá, debido a que allí no se acordaron los elementos del contrato, pues las partes del mismo tienen su sede en Bogotá.

En caso de considerarse que Total E&P incurrió en el hecho sancionable, solicitó aplicar el principio de favorabilidad para reducir la sanción al 2% de los ingresos brutos, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Acuerdo 23 del 23 de diciembre de 2016, modificado por el artículo vigésimo sexto del Acuerdo 037 del 22 de diciembre de 2017.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se dio traslado para alegar (art. 247 CPACA). El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos acusados mediante los cuales la Secretaría de Hacienda del municipio de Puerto Boyacá impuso a Total E&P Colombie Sucursal Colombia, sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio en el año 2014.

En los términos del recurso de apelación, corresponde determinar si la demandante se encontraba obligada a declarar y pagar el citado tributo en esa vigencia, por la percepción de ingresos derivados del contrato de cesión de posición contractual temporal celebrado con Ecopetrol. En caso afirmativo, si procede la reducción de la sanción por no declarar en aplicación del principio de favorabilidad.

Se advierte que el caso no se discute si la sociedad ejerció actividad comercial o de servicios, con lo cual, lo expresado por el *a quo* en cuanto a que la actividad de la sociedad corresponde a servicios, no será objeto de análisis en la presente instancia. Tampoco se discute el valor de los ingresos derivados de la cesión.

Conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales.

En concordancia, el artículo 4 del Acuerdo 23 de 2004² del municipio de Puerto Boyacá, vigente para el periodo 2014, disponía:

«Modifíquese el artículo tercero del acuerdo 052 de 1997, el cual quedara de la siguiente forma:

ARTÍCULO 3º.- IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. HECHO GENERADOR. Está constituido en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades que se ejerzan, comerciales e industriales o de servicio en el Municipio de Puerto Boyacá, directa y/o indirectamente por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.»

El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 define como actividad comercial la destinada 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 Comercio³, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por la ley, como actividades industriales o de servicios.

En el presente caso, se observa que el objeto social de la actora consiste en *«EL DESARROLLO DE TODAS LAS ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN, COMERCIALIZACIÓN, MERCADOS, TRANSPORTE Y DISTRIBUCIÓN DE HIDROCARBUROS U OTROS RECURSOS NATURALES MINERALES, LO MISMO QUE LLEVAR A CABO ACTIVIDADES DE MANEJO ADMINISTRATIVO, OPERACIONAL Y TÉCNICO EN EL SECTOR DEL NEGOCIO DE LOS HIDROCARBUROS, EN LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y EN EL*

² Este estatuto no contenía definición de las actividades.

³ La expresión “y las demás definidas como tales por el Código de Comercio” del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, fue declarada exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-121 de 2006.

EXTERIOR Y LA VENTA, COMPRA, DISTRIBUCIÓN, IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE MATERIA PRIMA, MAQUINARIA Y EQUIPO EN EL SECTOR DE LOS HIDROCARBUROS DESARROLLAR TODAS LAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES, COMERCIALES Y DE SERVICIOS RELACIONADAS DIRECTA O INDIRECTAMENTE CON EL SECTOR ENERGÉTICO; DESARROLLAR CUALQUIERA Y TODAS LAS ACTIVIDADES ANTERIORMENTE MENCIONADAS CON O SIN LA PARTICIPACIÓN DE OTRAS COMPAÑÍAS».

El 17 de enero de 2013, Total E&P y Oleoducto Central SA (Ocensa) suscribieron otro sí al contrato de transporte de petróleo del 31 de marzo de 1995.

En el otro sí se pactó que la capacidad contratada del remitente (Total E&P) pasa de ser un porcentaje de la capacidad efectiva del oleoducto a un número determinado de Barriles. Como contraprestación se estipuló que Total E&P le pagará al transportador (Ocensa) por barril efectivamente recibido para transporte y que el contrato podía ser cedido de forma definitiva, total o parcialmente, previa autorización por escrito del transportador.

El 8 de abril de 2013, Total E&P y Ecopetrol suscribieron el Contrato de Cesión Temporal MA-0028321, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2015, en el que la hoy actora cedió de manera temporal y remunerada su posición contractual en el contrato de transporte suscrito con Ocensa. En cuanto al objeto y pago se estipuló:

«ARTÍCULO 2. CESIÓN TEMPORAL DEL ACUERDO DE TRANSPORTE ENMENDADO

2.1 El Cedente por el presente cede de manera temporal y parcial a su Cesionario su posición contractual según el Contrato de Transporte Enmendado, por la Vigencia, pero solo con respecto a 1a parte de la Capacidad-Contratada de-TOTAL que se define a continuación (la "Cesión").

2.2 La Cesión se realiza exclusivamente con respecto a la siguiente porción de la Capacidad Contratada de TOTAL de la siguiente manera, (colectivamente, la "Capacidad Cedida"):

(a) una capacidad de 24,000 barriles por día en los segmentos 1 y/o 2 del Oleoducto OCENSA; mas

(b) una capacidad de 14,000 barriles por día en el Segmento 3 del Oleoducto OCENSA; mas

(c) los derechos otorgados por OCENSA a los Despachadores Iniciales en la Terminal de Coveñas del Oleoducto OCENSA, la instalación TLU2 y/o cualquier otra instalación que OCENSA tenga derecho a utilizar para la exportación del crudo transportado en el Oleoducto de OCENSA, pero solo en la medida en que el Cedente tenga tales derechos.»

«ARTÍCULO 4. CARGO Y CONDICIONES DE PAGO.

4.1. Como contraprestación por la Cesión, el Cesionario acepta pagar al Cedente una tarifa mensual por la Cesión de con respecto a la capacidad cedida, calculada de la siguiente manera (...)»

El municipio de Puerto Boyacá mediante requerimientos ordinarios⁴ solicitó a Ecopetrol informar las actividades que desarrollaba en esa jurisdicción, volúmenes de barriles de hidrocarburos transportados y pagos efectuados a Total E&P en el marco del referido contrato. Al efecto, Ecopetrol informó:

- En su calidad de cesionario -como retribución de la capacidad cedida- paga al cedente Total E&P una tarifa calculada en USD/Barril cedido, que debe ser pagada los primeros cinco 5 días del mes, luego de recibir la factura correspondiente emitida por el cedente.
- De acuerdo con lo pactado contractualmente la capacidad cedida temporalmente para el transporte de hidrocarburos correspondió a:

⁴ Requerimientos 2017-12, 2017-18 y 2017-30 (Cd anexo que contiene los antecedentes administrativos).

«24.000 barriles por día calendario en el segmento 1 y 2 del Oleoducto Central S.A.

14.000 barriles por día calendario en el Segmento 3 del Oleoducto Central S.A.»

2 El valor del contrato en la vigencia de 2014 fue de USD \$30.660.000

Mediante Acta de Liquidación de Mutuo Acuerdo, se declaró que el 31 de diciembre de 2015 se dieron por finalizadas las actividades correspondientes al objeto del contrato MA-0028321 [de cesión] y que las mismas fueron recibidas a satisfacción al 100% de ejecución. Asimismo, se indicó que los pagos efectuados por Ecopetrol a Total E&P, en la vigencia 2014 fueron los siguientes⁵:

MES	FACTURA	DESCRIPCIÓN	VALOR PAGADO (USD)
01-Ene-14 a 31-Ene 14	054	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 7	\$2.604.000
01-Feb-14 a 28-Feb14	055	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 8	\$2.352.000
01-Mar-14 a 31-mar14	057	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 9	\$2.604.000
01-Abr-14 a 30-Abr-14	060	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 10	\$2.520.000
01-May-14 a 31-May14	066	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 11	\$2.604.000
01-jun-14 a 30-jun-14	069	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 12	\$2.520.000
01-jul-14 a 31-jul-14	101	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 13	\$2.604.000
01-Ago-14 a 31-Ago14	105	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 14	\$2.604.000
01-Sep-14 a 30-Sep14	109	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 15	\$2.520.000
01-Oct-14 a 31-Oct-14	111	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 16	\$2.604.000
01-Nov-14 a 30-Nov14	115	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 17	\$2.520.000
01-dic-14 a 31-dic-14	119	Acta de recibo de cantidades de obra y/o servicios No. 18	\$2.604.000

Así, para la vigencia 2014, la hoy actora recibió de Ecopetrol la suma equivalente en pesos a \$60.655.927.080, teniendo en cuenta «la tasa de cambio que corresponde a la del primer día hábil del mes que se está cediendo el derecho de transporte⁶», valor no discutido en el proceso.

De acuerdo con lo expuesto, no le asiste razón a la recurrente al señalar que no estaba obligada a declarar el ICA en el municipio de Puerto Boyacá, toda vez que ejerció una actividad comercial que se materializa al tenor del numeral 19⁷ del artículo 20 del Código de Comercio, con la celebración del contrato de cesión mercantil⁸, mediante el cual **cedió de manera temporal y remunerada su posición contractual** a Ecopetrol -en el contrato de transporte suscrito con Ocesa-, y en desarrollo del mismo **recibió los ingresos** anotados.

Aunado a lo anterior, no es procedente señalar que la mencionada cesión de contrato no se encuentra gravada con ICA al no hacer parte del giro ordinario de los negocios, pues por una parte, el negocio jurídico celebrado por la hoy actora con Ecopetrol corresponde al desarrollo de su objeto social, que comprende todas las actividades relacionadas con la exploración, explotación, *comercialización, transporte y distribución de hidrocarburos* y evidencia su participación en el sector de hidrocarburos a través de un organización empresarial, en concreto, mediante la suscripción de un negocio mercantil en virtud del cual cedió -en forma temporal y remunerada- su posición contractual en el transporte de crudo y, como consecuencia, obtuvo ingresos.

⁵ Fls. 59-61 c.p.

⁶ Fl. 186 c.p.

⁷ Son mercantiles para todos los efectos: 19) Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.

⁸ Código de Comercio. Art. 887 Cesión de contratos. En los contratos mercantiles de ejecución periódica o sucesiva cada una de las partes podrá hacerse sustituir por un tercero, en la totalidad o en parte de las relaciones derivadas del contrato, sin necesidad de aceptación expresa del contratante cedido, si por la ley o por estipulación de las mismas partes no se ha prohibido o limitado dicha sustitución.

La misma sustitución podrá hacerse en los contratos mercantiles de ejecución instantánea que aún no hayan sido cumplidos en todo o en parte, y en los celebrados *intuitu personae*, pero en estos casos será necesaria la aceptación del contratante cedido.

Y de otra, evidencia la habitualidad de su participación en el sector de hidrocarburos, dada la realización de diferentes negocios jurídicos en este campo, como ocurre con la celebración del contrato de cesión de posición contractual temporal y remunerada, con una vigencia definida hasta el 31 de diciembre del año 2015, ya que de acuerdo con lo afirmado en la demanda, su interés era tener disponible la capacidad de transporte de crudo, cuando las áreas Nicosta y Mundo Nuevo se encuentren en la fase de explotación.

De otro lado, tampoco es de recibo pretender que los ingresos percibidos se encuentran excluidos de ICA por cuanto en el presente caso no se presenta la venta de un activo fijo intangible, sino una cesión de contrato, que «*es una forma de transmisión de los derechos y obligaciones y no solo de la parte activa o pasiva de las relaciones jurídicas emanadas de un negocio jurídico*»⁹, por lo que no es dable asimilarlo al contrato de compraventa y, en todo caso, debe tenerse en cuenta que en el mismo convenio se reconoce el carácter temporal¹⁰ de la cesión de la capacidad transportadora sobre el oleoducto.

Respecto al principio de territorialidad del impuesto, para establecer dónde se entiende realizada la actividad comercial, la Sección ha expresado que «*partiendo de la definición de la actividad comercial y de los elementos de esta, debe determinarse el lugar de causación del tributo, teniendo en cuenta las pruebas allegadas al proceso, en cada caso*»¹¹.

De acuerdo con lo probado en el proceso, se evidencia que la sociedad actora realizó la actividad comercial en el municipio de Puerto Boyacá, toda vez que el ingreso percibido no proviene de la enajenación de un activo fijo, sino que se originó en el contrato de cesión de posición contractual temporal y remunerada celebrado con Ecopetrol, por el uso sucesivo de la capacidad contratada en el oleoducto ubicado en esa jurisdicción, aspecto no discutido.

En efecto, la percepción del ingreso se encontraba supeditada a la utilización efectiva por parte del cesionario Ecopetrol de la capacidad contratada del oleoducto para el transporte del número de barriles acordados en la cesión del contrato, lo cual se surtía de manera periódica y remunerada y, como consecuencia de ello, se realizaban los pagos mensualmente a la sociedad actora.

Por lo demás, si bien la actora indica que los referidos ingresos no pueden ser gravados por el municipio de Puerto Boyacá, debido a que allí no se acordaron los elementos del contrato, pues las partes del mismo tienen su sede en Bogotá, se advierte que esa sola afirmación resulta insuficiente para concluir que el contrato de cesión de posición contractual temporal y remunerada se celebró en una jurisdicción diferente, insistiéndose, en todo caso, en que el referido contrato de cesión no puede catalogarse o asimilarse a una compraventa.

⁹ Sentencia del 10 de septiembre de 2021, Exp. 130012333000201200162 01 (50.130), C.P. José Roberto Sáchica Méndez.

¹⁰ *Acuerdo de cesión de posición contractual temporal. Artículo 7. Responsabilidad civil e indemnización. (...) El cesionario reconoce que el Contrato de Transporte Enmendado constituye un activo valioso para el Cedente, y que la rescisión del Contrato de Transporte Enmendado como consecuencia de cualquier acción negligente u omisión del Cesionario causará un daño material al Cedente.*

¹¹ Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia.

Principio de favorabilidad

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹², que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto se observa que el municipio de Puerto Boyacá, con fundamento en el artículo 643 del ET, impuso a Total E&P sanción por no declarar ICA por el año 2014 en la suma de \$6.065.592.000, correspondiente al 10% de los ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento.

Ahora bien, la norma local -artículo vigésimo sexto del Acuerdo 037 del 22 de diciembre de 2017¹³- estableció la sanción por no declarar en el 2% de los ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento y el artículo trigésimo primero ib. dispuso que «*para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 640 del estatuto tributario en la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio*». En ese orden, comoquiera que la norma sancionatoria posterior es más favorable, se establecerá el valor de la sanción por no declarar en el 2% de los ingresos brutos, esto es, en la suma de \$1.213.120.000.

De acuerdo con lo aducido, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho fijará la sanción por no declarar en la suma de \$1.213.120.000, en aplicación del principio de favorabilidad.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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 del 13 de octubre de 2021, proferida por Tribunal Administrativo de Boyacá. En su lugar, se dispone:

ANULAR parcialmente las Resoluciones 0732 del 28 de septiembre de 2017 y 00199 del 6 de noviembre de 2018, proferidas por la Secretaría de Hacienda Municipal de Puerto Boyacá, mediante las cuales se impuso a Total E&P Colombia Sucursal Colombia sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio y complementarios del año 2014.

A título de restablecimiento del derecho, FIJAR la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio y complementarios del año 2014, a cargo de la sociedad actora, en la

suma de \$1.213.120.000.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

¹² «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».

¹³ Que modificó el art. 365 del Acuerdo 23 del 23 de diciembre de 2016.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto