

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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D.C., veintisiete (27) abril de dos mil veintitrés (2023)

<b>Referencia:</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación:</b>	85001-23-33-000-2020-00416-01 (27082)
<b>Demandante:</b>	Ecopetrol S.A.
<b>Demandado:</b>	Municipio de Yopal
<b>Temas:</b>	ICA. 2015. Ingresos. Carga de la prueba.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que negó sus pretensiones sin condenarla en costas (índice 2<sup>1</sup>).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 160.54.11199, del 11 de diciembre de 2018 (ff. 224 a 228 vto. caa), la demandada modificó la declaración del ICA (impuesto de industria y comercio) del año gravable 2015 presentada por la actora, para gravar la diferencia entre los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta de ese periodo y los que hicieron base del ICA, e imponer sanción por inexactitud, decisión que confirmó la Resolución nro. 0013, del 03 de enero de 2020 (ff. 326 a 341 caa).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

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 de los siguientes actos:

a. Liquidación Oficial de Revisión nro. 160.54.11199, del 11 de diciembre de 2018, mediante la cual la Secretaría de Hacienda del municipio de Yopal realizó la liquidación de revisión a Ecopetrol en materia del impuesto de industria y comercio del año gravable 2015 en Yopal; y

<sup>1</sup> Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático SAMAI.

b. Resolución nro. 0013, del 3 de enero de 2020, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto en debida forma contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 160.54.11199 del 11 de diciembre de 2018, confirmándola.

B. Como consecuencia de lo anterior, 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 Yopal por el año gravable 2015 en los términos señalados por el municipio de Yopal; (ii) que como consecuencia de lo anterior, Ecopetrol no tiene deuda alguna y se encuentra a paz y salvo con el municipio de Yopal por concepto del impuesto de industria y comercio, complementario de avisos y tableros y sobretasa bomberil por el año gravable 2015; y (iii) que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio de Yopal por el año gravable 2015 presentada por Ecopetrol.

C. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se declare que no son de cargo de Ecopetrol las costas en que haya incurrido el municipio en relación con la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 338 y 363 constitucionales; 16 del Código de Petróleos (Decreto 1053 de 1956); 32 de la Ley 14 de 1983; 683, 702 a 704 y 717 del ET (Estatuto Tributario); 137 y 138 del CPACA; y 57, 174, 177, 178 y 458 del Acuerdo 013 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que los actos acusados fueron proferidos con infracción del debido proceso y de las normas en las que debían fundarse, pues modificaron la declaración del ICA que presentó, en tiempo, basándose en el artículo 717 del ET el cual regiría si hubiera desatendido ese deber formal de declarar. También porque se limitaron a gravar la diferencia entre los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta y aquellos que hicieron base para la determinación del ICA por falta de pruebas, pero sin exponer los motivos para restarle valor probatorio a los documentos aportados (como la contabilidad, la conciliación fiscal, las certificaciones del revisor fiscal y el estudio actuarial sobre pensiones), los cuales daban cuenta de que esos réditos no realizaban el hecho generador del ICA ni fueron percibidos en esa jurisdicción. Refirió que parte de esa diferencia se originó por ingresos fiscales –no reales– por recuperación de deducciones, debido al ajuste del pasivo por pensiones, a la reversión de la cartera provisionada por cuenta del arrendamiento de bienes ubicados en Barrancabermeja, al reintegro de gastos de un contrato de asociación ejecutado en Puerto Nare y Puerto Boyacá, y a la baja de activos fijos reales productivos objeto de la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET (vigente para los años en que adquirió los bienes que fueron objeto del beneficio). Agregó que los otros réditos fueron obtenidos en otras jurisdicciones, concretamente, mencionó ingresos por cambios en la «comercialidad» de pozos ubicados en Puerto Gaitán y Sabana de Torres; por rendimientos financieros de recursos que tenía parqueados en patrimonios autónomos administrados en Bogotá; arrendamientos de equipos ubicados en Puerto Gaitán; y menores ingresos por la reclasificación de devoluciones de bienes producidos en los municipios de Tibú y Tauramena. Por ello, alegó la violación de los principios de justicia, equidad y progresividad. De otra parte, se opuso a la sanción por inexactitud, porque, aunque se juzgara que esos ingresos estaban gravados con el ICA, la demandada erró al tasar la multa sin tomar en cuenta el saldo a favor autoliquidado.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2), para lo cual afirmó que la referencia al artículo 717 del ET en el acto definitivo fue un error de transcripción

que no afectó la legalidad de la actuación administrativa, puesto que para modificar la

declaración del ICA de la litis siguió el procedimiento de revisión previsto en los artículos 458 a 469 del Acuerdo 013 de 2012, en el marco del cual profirió el requerimiento especial proponiéndole a la actora que corrigiera su autoliquidación, la liquidación oficial de la obligación tributaria y la resolución mediante la cual resolvió las objeciones que la actora formuló en el recurso de reconsideración. Agregó que en los actos demandados expuso el sustento de las modificaciones que realizó a la declaración revisada. En concreto, expuso que, desde el acto preparatorio, indicó que era procedente adicionar a la base gravable del ICA la diferencia con los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta, puesto que ambos impuestos «*gravan los ingresos de los contribuyentes y se liquidan de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del ET*» y su contraparte no acreditó la extraterritorialidad de esos réditos con los medios probatorios previstos en el artículo 68 *ibidem*, siendo esa una carga que le imponían los artículos 786 y 788 del ET. Por lo anterior, defendió la sanción por inexactitud y propuso como excepciones la legalidad y debida motivación de los actos acusados y el incumplimiento de la carga de la prueba por la demandante.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 2), porque consideró que la Administración adelantó el procedimiento correspondiente, expuso los motivos que sustentaban las glosas a la declaración de ICA presentada por la actora para el periodo discutido y valoró las pruebas que aportó en cada una de las etapas del procedimiento «*administrativo sancionatorio*». Basándose en los artículos 67 y 68 del Acuerdo 013 de 2012, concluyó que era procedente la adición de ingresos ya que la demandante no cumplió con la carga de probar que los mayores ingresos declarados en el impuesto sobre la renta fueron obtenidos en otras jurisdicciones. Por lo expuesto, avaló la sanción por inexactitud.

### **Recurso de apelación**

La actora apeló la decisión de primer grado (índice 2), para lo cual planteó que el fallo fue incongruente porque juzgó que la demanda estaba dirigida contra actos administrativos de naturaleza sancionadora, siendo los actos acusados de determinación oficial del ICA, connotación que, en su criterio, no variaba por la imposición de la sanción por inexactitud. También porque el tribunal no se pronunció sobre los cargos de la demanda, sino que basó la decisión en una consideración que no era objeto de la discusión, *i.e.* que la demandada siguió el procedimiento previsto para la revisión de las liquidaciones privadas. Por lo anterior, insistió en que la demandada se limitó a gravar con el ICA el monto de los mayores ingresos declarados en el impuesto sobre la renta, sin tomar en cuenta las pruebas que acreditaban que esos ingresos no realizaron el hecho generador de aquel impuesto ni se obtuvieron en su jurisdicción. Al respecto, reiteró que parte de esos ingresos fueron recuperación de deducciones y, los demás, derivados de actividades no sujetas al ICA y desarrolladas en otras entidades territoriales.

### **Pronunciamientos sobre el recurso**

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de

impugnación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por lo tanto, se debe definir si el fallo de primera instancia fue incongruente por considerar que la actuación administrativa demandada era de naturaleza sancionadora y por apartarse del objeto de la discusión. En seguida, se establecerá si es procedente adicionar la base gravable del ICA con los mayores ingresos declarados en el impuesto sobre la renta, y si la demandante probó que esos réditos no realizaban el hecho generador del ICA ni se obtuvieron en la jurisdicción de la demandada. De ser el caso, se decidirá sobre la sanción por inexactitud impuesta.

2- Señala la apelante única que el fallo de primera instancia es incongruente, porque consideró que la demanda fue dirigida contra actos administrativos proferidos en el marco de un procedimiento sancionador, cuando en realidad se demandaron los actos de determinación oficial del ICA, connotación que, en su criterio, no variaba por la imposición de la sanción por inexactitud. También porque no se pronunció sobre los cargos de la demanda, sino que basó la decisión en una consideración que no era objeto de la discusión, *i.e.* que la entidad siguió el procedimiento previsto para la revisión de las liquidaciones privadas.

2.1- Al respecto, en el trámite del proceso resultan relevantes los siguientes hechos:

(i) De conformidad con el escrito de la demanda, las pretensiones promovidas por la parte actora se concentran en que se declare: (a) la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 160.54.11199, del 11 de diciembre de 2018 (ff. 224 a 228 vto. caa) y de la Resolución nro. 0013, del 03 de enero de 2020 (ff. 326 a 341 caa), que modificaron la declaración del ICA del año gravable 2015 e impusieron sanción por inexactitud; (b) que no tiene la obligación de corregir la declaración revisada; (ii) que no tiene deuda y se encuentra a paz y salvo con la demandada por concepto del ICA e impuestos complementarios del año gravable 2015; y (iii) que está en firme la declaración en cuestión (índice 2).

(ii) En sustento de tales pretensiones, formuló como cargos de violación los de: (a) violación del debido proceso y de las normas por aplicar el procedimiento de aforo para la modificación de su declaración privada; (ii) falta de motivación para negarles valor probatorio a los documentos aportados a la actuación demandada; (iii) improcedencia de la glosa a los ingresos al limitarse a añadir la diferencia con los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta sin valorar las pruebas de que esos réditos no realizaban el hecho generador del ICA ni fueron percibidos en esa jurisdicción; (iv) violación de los principios de justicia, equidad y progresividad; y (v) improcedencia de la sanción por inexactitud (índice 2).

(iii) Por su parte, en la contestación de la demanda, la entidad territorial demandada alegó que: (i) la referencia a una norma del procedimiento de aforo obedeció a un error de transcripción, sin incidencia en el trámite que siguió para la modificación de la liquidación privada; (ii) en los actos expuso que el sustento de las glosas era la diferencia entre los ingresos declarados para el ICA y para el impuesto sobre la renta, pues la actora incumplió la carga de probar su extraterritorialidad; (iii) era procedente la sanción por inexactitud; (iv) por último, propuso como excepciones la legalidad y debida motivación de los actos acusados y el incumplimiento de la carga de la prueba por la demandante

(índice 2).

(iv) Mediante sentencia del 14 de julio de 2022, el *a quo* negó las pretensiones de la demanda (índice 2), porque: (i) consideró que la demandada adelantó el procedimiento

correspondiente; (ii) expuso los motivos que sustentaban las glosas a la declaración *sub lite*; y (iii) valoró las pruebas que aportó la demandante en cada una de las etapas del procedimiento «*sancionatorio*», las cuales no acreditaban la territorialidad de los réditos (índice 2).

2.2- En torno a la cuestión planteada en los cargos de apelación, la Sala parte de precisar que las normas que definen el contenido de las sentencias están contempladas en los artículos 280 y 281 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y en el artículo 187 del CPACA. De acuerdo con este último artículo, la sentencia debe ser motivada, en el sentido de que debe contener un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones. Surge del mismo precepto que el fallo debe decidir sobre las pretensiones planteadas por el extremo activo de la litis, sobre las excepciones propuestas por el extremo pasivo y sobre cualquier otra excepción que se encuentre probada en el expediente. La anterior disposición y los artículos 280 y 281 del CGP, determinan que las partes motiva y resolutive de la sentencia deben corresponder; y que la decisión del fallador debe ser acorde al *petitum* de la demanda y a lo exceptuado en la contestación.

Al dar alcance a las disposiciones jurídicas descritas, esta Sección<sup>2</sup>, ha destacado que el cumplimiento de esas instituciones propende por la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que brinde certeza jurídica al asunto debatido y, adicionalmente, que salvaguarde el derecho de defensa de la contraparte, quien ha dirigido su actuación a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda. De suerte que las exigencias que se hacen respecto del contenido de la sentencia materializan los principios de debido proceso y de justicia rogada.

2.3- El primer reproche de la recurrente plantea que, a pesar de que los actos demandados fueron los de determinación oficial del ICA, el tribunal consideró que en el proceso se juzgaban actos de carácter sancionador. Para la Sala el hecho de que el tribunal se refiriera a la actuación demandada como procedimiento «*sancionatorio*», no configura una falta de coherencia de la decisión con las pretensiones de la demanda, sino que corresponde a un error de denominación de los actos, pues del análisis de la sentencia puede concluirse que el tribunal estudió la legalidad de actos que modificaron la declaración del ICA presentada por la actora para el año gravable 2015.

2.4- Tampoco comparte la Sala, el alegato de la recurrente conforme al cual la sentencia es incongruente porque no se pronunció sobre los cargos de la demanda, sino que dirimió una controversia ajena a la litis, estableciendo que la demandada siguió el procedimiento previsto para la revisión de las liquidaciones privadas. Como se vio en el anterior recuento fáctico, el tribunal resolvió los cargos de la demanda y, concretamente, el referido a la aplicación indebida de las normas del procedimiento de aforo, al juzgar que la autoridad tributaria siguió el procedimiento correspondiente.

En esa medida, no procede el cargo de apelación relativo a la falta de congruencia de la sentencia de primera instancia.

<sup>2</sup> Sentencias del 16 de agosto de 2002 (exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 21 de noviembre de 2007 (exp. 15770, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 06 de octubre de 2009 (exp. 16533, CP: Héctor Romero Díaz), del 29 de octubre de 2009 (exp. 17003, CP: *ibidem*), del 31 de enero de 2013 (exp. 18878, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 12 de abril de 2012 (exp. 18720, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 01 de agosto de 2013 (exp. 18861, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 26 de septiembre de 2013 (exp. 18442, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 26 de febrero de 2014 (exp. 17071, CP: *ibidem*).

3- Sobre la segunda cuestión debatida, la actora censura que su contraparte adicionara la base gravable del ICA con los mayores ingresos declarados en el impuesto sobre la renta y argumenta que no obtuvo esos ingresos del desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción demandada. En concreto, expone que estos corresponden a ingresos fiscales por recuperación de deducciones (señaladamente, por el ajuste del pasivo por pensiones, la reversión de la cartera provisionada, el reintegro de gastos de un contrato de asociación, y la baja de activos fijos reales productivos que fueron objeto de la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET); y otros ingresos por cambios en la «*comercialidad*» de pozos, por rendimientos financieros de recursos parqueados en patrimonios autónomos y por arrendamientos de equipos poseídos en otro municipio; además, afirma que afectó el monto de los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta con unas devoluciones de bienes que se produjeron en otras entidades territoriales. En el otro extremo de la litis, la demandada defiende que esos ingresos hacían base para el ICA, porque, en su criterio, tanto el impuesto sobre la renta como el ICA gravan los ingresos determinados conforme al artículo 26 del ET, de manera que le correspondería a la actora probar la extraterritorialidad de esos mayores réditos que declaró en el impuesto sobre la renta, con los medios probatorios previstos en el artículo 68 *ibidem*, debido a que esa es una carga que le imponen los artículos 786 y 788 del ET. En esos términos, en primer lugar, le corresponde a la Sala establecer si procede adicionar la base gravable del ICA con los mayores ingresos declarados en el impuesto sobre la renta. De ser así, deberá definirse si la demandante probó que los réditos de la litis no realizaban el hecho generador del ICA ni se obtuvieron en la jurisdicción de la demandada.

3.1- Sobre el primer reproche de la recurrente, se precisa que de la formulación legal del hecho imponible del ICA se ocupó el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, posteriormente codificado en el artículo 195 del Código de Régimen Municipal (Decreto 1333 de 1986). Según ese precepto, el impuesto grava «*las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales*». A partir de ese lineamiento, el artículo 62 del Acuerdo 013 de 2012, establece que la base gravable del impuesto en el municipio demandado «*está constituida por la totalidad de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios obtenidos en el respectivo periodo gravable en el ejercicio de actividades gravadas, detrayendo, al momento de declarar, los correspondientes a actividades excluidas o no sujetas, exentas deducciones e ingresos recibidos por fuera de la jurisdicción*». En esa medida, el ICA grava los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios. En cambio, conforme al artículo 26 del ET, los ingresos brutos a partir de los cuales se determina la base gravable del impuesto sobre la renta están conformados por «*todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción*», sin considerar a esos efectos el tipo de actividades que los originan. De conformidad con los anteriores preceptos, no le asiste razón a la demandada cuando señala que estaba justificada la adición de la base gravable del ICA con los mayores ingresos brutos declarados para el impuesto sobre la renta por la correlación entre estos con la base gravable del impuesto territorial, ya que, como ha quedado establecido, el ICA grava los ingresos percibidos en actividades comerciales, industriales y de servicios,

mientras que los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta no distinguen las actividades a partir de las cuales se perciben.

En torno a la declaración de renta como soporte de las glosas a los ingresos declarados en el ICA, la Sala ha aclarado que, como la base gravable de este último corresponde a los ingresos «*que se obtienen por la realización de las actividades que constituyen el hecho generador del tributo, esto es, industriales, comerciales o de servicios*», difiere de

los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta y, por ende, los ingresos gravados con el ICA no podrían determinarse a partir de aquellos<sup>3</sup>. Entonces, según el criterio de la Sala, la declaración del impuesto sobre la renta no es suficiente para añadir réditos a la base gravable del ICA, pues le corresponde a la autoridad tributaria municipal probar que esos ingresos están gravados con ese impuesto, por haberse percibido en el desarrollo de alguna actividad gravada –i.e. comercial, industrial o de servicios–. Así porque, por el principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (con la adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga de la prueba se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Aunque, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante<sup>4</sup>, pero para efectos del ICA esa actividad probatoria de la autoridad tributaria no se agota con la comprobación de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta, puesto que además le corresponde discriminar los valores fiscalizados para establecer aquellos que son producto de las operaciones sujetas a gravamen en su jurisdicción y, con ello, identificar «*cuáles harían o no parte de la base gravable del ICA*»<sup>5</sup>. Por ello, no resultan aplicables los artículos 786 y 788 del ET invocados por la Administración para atribuirle la carga de la prueba a la demandante, ya que en el caso concreto no se discuten circunstancias que constituyan una exención tributaria sino de aspectos positivos de la base gravable, concretamente, los ingresos que estarían gravados con el ICA, cuya demostración (como se vio) le corresponde al sujeto activo de la obligación tributaria.

3.2- En la declaración revisada, la demandante declaró como total de ingresos la suma de \$60.284.807.278.000, de los cuales reportó \$60.131.137.319.000 como ingresos percibidos en otras jurisdicciones; \$108.165.638.000 como devoluciones, rebajas, descuentos, exclusiones y deducciones; \$45.504.321.000 como ingresos gravados en el municipio demandado (f. 15 caa). Previo requerimiento de información (ff. 1 y 20 a 21 caa), la actora aportó: (a) declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, en la cual declaró ingresos brutos por \$60.331.885.110.000 y devoluciones, rebajas y descuentos por \$106.997.311 (f. 16 caa); (ii) la conciliación fiscal que da cuenta de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta (ff. 89 a 91 caa); (iii) el registro contable de los ingresos percibidos en cada municipio (ff. 92 a 98 caa), en el cual se evidencia que para el periodo de la litis la demandante obtuvo ingresos en la jurisdicción demandada por \$106.743.479.846, de los cuales \$61.239.158.846 correspondían a ingresos no gravados con el ICA (f. 98 caa).

A partir de esa información, la Administración profirió el Requerimiento Especial nro. 1200.180.3.129, del 16 de marzo de 2018, proponiendo modificar la declaración del ICA del 2015 presentada por la actora, para: (i) adicionar el total de ingresos con los mayores réditos declarados en el impuesto sobre la renta; (ii) disminuir el monto de las

devoluciones, rebajas y descuentos conforme con la declaración de renta; y (iii) disminuir el monto de los ingresos percibidos fuera de su jurisdicción conforme a las declaraciones de ICA presentadas en los demás municipios (ff. 102 a 106 vto.). Con la respuesta al acto preparatorio, la demandante explicó que la diferencia entre los ingresos declarados en el

<sup>3</sup> Sentencias del 25 de febrero de 2021 (exp. 23133, CP: Milton Chaves García) y 06 de mayo de 2021 (exp. 22725, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

<sup>4</sup> Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza.

<sup>5</sup> Sentencia del 06 de mayo de 2021 (exp. 22725, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

impuesto sobre la renta y en el ICA correspondió a ingresos fiscales por recuperación de deducciones y otros ingresos que no estaban gravados con el ICA y que, en todo caso, se entenderían percibidos en otras entidades territoriales; que la diferencia entre las devoluciones, rebajas y descuentos se dio porque, para efectos del impuesto sobre la renta, detrajo directamente de los ingresos brutos el valor correspondiente a la reclasificación de devoluciones de bienes producidos en los municipios de Tibú y Tauramena por \$1.168.327.000, pero esa suma la reportó para el ICA como un descuento; y que soportó los ingresos percibidos en otras jurisdicciones (ff. 108 a 112 caa). Adicionalmente, la actora aportó una certificación del revisor fiscal de que en la cuenta contable nro. 4810080300 «*ingresos extraordinarios – recuperación de provisiones operacionales*» se incluía la suma de \$46.674.124.336, por el reajuste del cálculo actuarial de pensiones (f. 136 caa).

Mediante la liquidación oficial de revisión, la demandada modificó el total de ingresos autoliquidados, conforme a los declarados en el impuesto sobre la renta, añadiendo la diferencia por \$ 47.077.832.000 a la base gravable del ICA y advirtiéndole a la actora que para su exclusión debía aportar las pruebas que dieran cuenta de la extraterritorialidad de esos ingresos (ff. 224 a 228 vto.); y prescindió de las demás glosas que había propuesto. Al resolver el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria confirmó esa decisión, argumentando que como el impuesto sobre la renta y el ICA gravan los ingresos «*de los contribuyentes y se liquidan de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del ET*», le correspondía a la actora probar que los mayores ingresos brutos de su denuncia rentístico fueron obtenidos fuera de la jurisdicción del municipio; y sobre los medios probatorios aportados, señaló que la prueba contable no acreditaba el monto de los ingresos por recuperación de deducciones y la certificación de revisor fiscal no tenía el grado de detalle para llevar al convencimiento de los hechos que pretendía probar (ff. 326 a 341 caa).

3.3- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, en el ámbito del ICA, no es suficiente que la autoridad tributaria detecte una diferencia entre los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta y en el ICA, puesto que para gravar esa diferencia le correspondería acreditar que esos ingresos se obtuvieron por la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios. Así porque tratándose de un aspecto positivo de la base imponible (como los ingresos gravados), le corresponde la carga probatoria para modificar la liquidación privada del tributo. En el plenario consta que, en el *sub examine*, la autoridad tributaria basó la glosa a la declaración de la litis, solo en la diferencia entre los ingresos autoliquidados en el impuesto sobre la renta y en el ICA, pues consideró que esos rubros debían coincidir, debido a que ambos impuestos se determinaban a partir de la misma base –i.e. los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por el contribuyente–, planteamiento que resulta contrario a las normas anteriormente referidas, conforme a las cuales, solo hacen base para el ICA los ingresos que se obtiene de alguna de las actividades gravadas. Entonces, era insuficiente que la Administración modificara la declaración del ICA basándose en los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre

la renta, sin acreditar las actividades gravadas que los originaron, máxime si estaba acreditado que la contribuyente tenía presencia en los diferentes municipios del país y fuera de este, obtuvo ingresos de actividades que no estaban gravadas con el impuesto e incluyó en la liquidación del impuesto sobre la renta rubros que eran considerados ingresos por el tratamiento tributario aplicable en ese impuesto, pero que no significaron un rédito real para la empresa. Todas esas circunstancias puestas de presente a la Administración, pero respecto de las cuales no emitió ningún pronunciamiento. En consecuencia, la Sala procederá a revocar la sentencia de primera instancia, puesto que era improcedente la adición de los ingresos gravados con el ICA solo basándose en los

ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta. Prospera el cargo de apelación.

4- Considerando que el anterior razonamiento basta para anular los actos administrativos acusados, la Sala se releva de estudiar los demás cargos formulados por la demandante al impugnar la sentencia dictada por el *a quo*.

5- La Sala procederá entonces a revocar la sentencia apelada para, en cambio, declarar la nulidad de los actos demandados; y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la autoliquidación del tributo.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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 apelada, en su lugar se dispone:

*Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la autoliquidación del ICA presentada por la demandante, correspondiente al año gravable 2015.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente) <b>MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO</b> Presidente	(Firmado electrónicamente) <b>STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</b>
(Firmado electrónicamente) <b>MILTON CHAVES GARCÍA</b>	(Firmado electrónicamente) <b>WILSON RAMOS GIRÓN</b>

