



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., cinco (5) de diciembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 05001-23-33-000-2018-02404-01 (29096)
Demandante EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.
Demandado DISTRITO ESPECIAL DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN DE MEDELLÍN
Temas Impuesto de industria y comercio. Bimestres año 2013. Retención. Falta de motivación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad que dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución No. 51489 del 30 de junio de 2017 y de la Resolución Nro. 201850005618 del 18 de julio de 2018, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda del Distrito Especial de Ciencia, Tecnología e Innovación de Medellín practicó liquidación de revisión del Impuesto de Industria y Comercio a cargo del agente de Retención Empresas Públicas de Medellín y resolvió recurso de reconsideración, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO declarar la firmeza de las declaraciones de retención del ICA del año 2013, presentadas por Empresas Públicas de Medellín.

TERCERO: SIN COSTAS en esta instancia.

CUARTO: NOTIFÍQUESE la sentencia de conformidad con el artículo 203 del C.P.A.C.A. y una vez ejecutoriada la misma, archívese el expediente.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial, la Administración profirió la Liquidación de Revisión Nro. 51489 del 30 de junio de 2017, por medio de la cual modificó las declaraciones de retención del impuesto de industria y comercio (en adelante ICA), presentadas por Empresas Públicas de Medellín E.S.P. (en adelante EPM) durante los bimestres del año 2013, en el sentido de aumentar el saldo a pagar.

No obstante lo anterior, la actora fue exonerada de la sanción por inexactitud al encontrar configurada una diferencia de criterios.

Contra la anterior decisión, EPM interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. 201850005618 del 18 de julio de 2018, también

¹ Samai del Tribunal. Índice 25.



identificada con el Nro. 201850050967 que confirmó el acto recurrido.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones de la demanda²:

“Solicito que por vía del medio de control de Nulidad y Restablecimiento, y previos los trámites del proceso estatuido en la Ley 1437 de 2011 “Por medio de la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”, se realicen las siguientes declaraciones:

- 3.1. Se **DECLARE** la nulidad de los actos administrativos expedidos por la entidad demandada que a continuación se relacionan:
 - 3.1.1. Resolución No. 51489 de junio 30 de 2017 por medio de la cual se practica una liquidación de revisión.
 - 3.1.2. Resolución 201850050967 de 2018 consecutivo interno SH17 – 212 de 2018 “Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración.
- 3.2. Que como consecuencia de la nulidad parcial de los actos administrativos antes enunciados se restablezca el derecho de mi representada declarando en firme las declaraciones privadas de retención en la fuente presentadas por EPM al municipio de Medellín, radicadas con los números SAP 873090, 910074, 941271, 949757, 958635 y 0970380 correspondientes a los bimestres de las vigencias del año 2013, presentadas por EPM el 20 de marzo de 2013, 22 de mayo de 2013, 29 de julio de 2013, 24 de septiembre de 2013, 25 de noviembre de 2013 y 30 de enero de 2014.
- 3.3. Que en el evento de que EPM realice el pago o sea obligada coactivamente al pago del valor contenido en la liquidación de revisión demandada, se ordene al Municipio de Medellín el reintegro de la suma de dinero correspondiente al valor cancelado, indexado al momento de proferirse la sentencia y con el reconocimiento de los correspondientes intereses corrientes y moratorios.
- 3.4. Que se **CONDENE** a la entidad demandada a reconocer y pagar en favor de mi representada los intereses legales causados sobre las sumas reclamadas, desde el momento del pago de cada una de las cuotas mensuales canceladas y hasta la fecha en la cual se verifique el cumplimiento efectivo de la sentencia con la cual se ponga fin a la controversia.
- 3.5. Que se **ORDENE** a la entidad demandada a dar cumplimiento a la sentencia en los términos establecidos en los artículos 192 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- 3.6. Que se **CONDENE** a la entidad demandada al pago de las costas y agencias en derecho a que haya lugar.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29, 95-9, 122, 338 y 363 de la Constitución Política; 1494, 1495 y 1857 del Código Civil; 59 de la Ley 788 de 2002; 31 y 32 de la Ley 142 de 1994; 8 y 97 de la Ley 143 de 1994; 712 del Estatuto Tributario; 133 del Decreto Distrital 1018 de 2013; 52 del Acuerdo Distrital 064 de 2012, y la Ley 14 de 1983. Los argumentos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

² Sama. Índice 3. Expediente digital. Páginas 12 a 13.



1. Vulneración al debido proceso. Falta de motivación

Cuestionó que la liquidación oficial no contiene la base de cuantificación y la tarifa para cada uno de los períodos fiscalizados, ni tampoco identifica cuáles son los contratos celebrados por EPM en que se omitió practicar retención, lo cual evidencia el incumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 712 del Estatuto Tributario y 133 del Decreto Distrital 1018 de 2013, así como el desconocimiento del debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad.

Advirtió que en el acto *“se menciona que los contratos que tenían por objeto la compra de insumos y suministros se revisaron aleatoriamente y se concluyó que deben tributar en el Municipio de Medellín, pero esta situación es desconocida por el sujeto pasivo del tributo, toda vez que este le determinó a EPM una territorialidad diferente para la causación del tributo”*.

2. Desconocimiento del principio de legalidad

Indicó que la Administración fundamentó la modificación de las declaraciones en el numeral 2 del artículo 52 del Acuerdo Distrital 064 de 2012, que establece que serán objeto de retención de ICA los contratos adjudicados por licitación pública o contratación directa para suministrar bienes o servicios a las entidades oficiales (modalidades de selección de la Ley 80 de 1993). Sin embargo, esa norma no resulta aplicable a EPM toda vez que conforme con los artículos 31 y 32 de la Ley 142 de 1994 y 8 de la Ley 143 de 1994, las empresas de servicios públicos domiciliarios se exceptúan de la aplicación del estatuto de contratación de la administración pública.

Puso de presente que según la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional³, el hecho generador del ICA en la actividad comercial se causa en la jurisdicción en donde se encuentran ubicadas las oficinas, o se negocia y perfecciona la venta de los productos. Que, por tanto, EPM practicó la retención de ICA en el lugar que acordó los elementos estructurales de la compraventa, el cual coincide con la sede de administración del proveedor. Y, aclaró que, para la sociedad el contrato no se perfecciona con la elaboración de la comunicación de aceptación de la oferta, sino *“cuando la empresa pone en conocimiento del oferente la aceptación de su propuesta”*.

3. Desconocimiento de normas constitucionales

Adujo que los actos demandados erróneamente asumieron como sujetos pasivos de ICA a ciertos proveedores de EPM, que no tenían dicha condición en el Distrito de Medellín, entendiéndolo a su vez que la empresa debió practicarles retenciones en la fuente que no correspondían a su territorialidad, no obstante que, las mismas habían sido practicadas y declaradas en los municipios respectivos. De manera, que el Distrito desconoce el principio de legalidad y la territorialidad del gravamen.

4. Expedición irregular del acto

Insistió en que la Administración consideró como sujetos pasivos a proveedores de EPM que no tenían dicha condición, *“como el caso de la sociedad Advance Controles de Colombia Ltda que es el único caso que se hace referencia en el acto demandado”*. Y, advirtió que el Distrito no demostró que los proveedores hubieran realizado actividades comerciales en esa jurisdicción.

Discutió que la Administración omitió realizar un análisis probatorio de fondo, pues

³ No indicó una sentencia en específico.



solo hizo alusión a dos contratos de compraventa, sin determinar de manera clara, detallada y justificada cuáles proveedores de EPM eran sujetos pasivos de ICA. De manera que, era improcedente que los procesos de fiscalización se adelantaran con fundamento en presunciones o revisiones aleatorias sin sustento legal.

5. Desconocimiento del precedente judicial

Dijo que, para efectos de determinar dónde se debía practicar la retención de ICA, la Administración determinó que el tributo se había causado en el Distrito, por ser el lugar en que se realizaron las gestiones para el proceso contractual, desconociendo que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴, la territorialidad del gravamen corresponde a la jurisdicción en que se perfecciona el acuerdo de voluntades, esto es, en el que se pacta la cosa vendida y el precio.

Sostuvo que el lugar donde se realizan las solicitudes de ofertas o elaboran y envían las invitaciones públicas, no resulta ser equivalente al territorio en que se perfecciona el contrato.

Puso de presente que la entidad territorial incurrió en un defecto fáctico por indebida valoración probatoria, debido a que en el texto de la invitación del “PC 2013 007114 CT 2013 002263” el valor del contrato con “Advance Controles Colombia Ltda” era de \$289.433.424, por lo que conforme con la cláusula 4.2. de ese documento, en ese caso no se requería de la suscripción de un documento por escrito y “se encuentra válidamente formado desde el momento en el cual se le comunicó la aceptación al proponente seleccionado”.

Oposición de la demanda

El Distrito Especial de Ciencia, Tecnología e Innovación de Medellín se opuso a las pretensiones de la actora por lo que pasa a exponerse⁵:

Afirmó que la Administración realizó una valoración probatoria atendiendo las reglas de la sana crítica, y que la carga de la prueba recaía en EPM pues es quien debe contar con los soportes de los hechos registrados en su declaración.

Expuso que de conformidad con la Ley 14 de 1983, el Acuerdo 64 de 2012, el Decreto 1018 de 2013, la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶, y el Concepto Nro. 005941 de 2014 expedido por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el hecho generador del impuesto de industria y comercio se perfecciona en el lugar en que se da el acuerdo de voluntades del precio y la entrega de la cosa, y no en la jurisdicción donde se encuentra el establecimiento principal, como de manera equivocada lo entiende la sociedad.

Sostuvo que EPM, por tratarse de una entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios, era quien definía las condiciones para la compra o adquisición del insumo, y que los procesos contractuales desarrollados por ésta se ejecutan en su sede ubicada en Medellín. De ahí que era responsable del pago de la obligación tributaria en el Distrito.

Puso de presente que la actuación administrativa fue adelantada en debida forma

⁴ Sentencia del 8 de junio de 2016, exp. 21681, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Samai del Tribunal. Índice 3. Expediente digital. PDF contestación

⁶ Citó las sentencias del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 16 de noviembre de 2001, exp. 12440, C.P. Ligia López Díaz.



atendiendo las normas que rigen el procedimiento tributario, sin embargo, los argumentos de la demandante no prosperaron al encontrar que omitió efectuar retenciones en el Distrito por la compra de bienes y suministros.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁷:

Trascribió el artículo 712 del Estatuto Tributario, que regula el contenido de la liquidación de revisión, y señaló que el acto acusado cumplió con precisar el año gravable, la tarifa de retención, y que la modificación se realizaba respecto de los contratos de insumos y suministros celebrados por EPM. Sin embargo, la Administración omitió informar cada uno de los contratos frente a los cuales consideró que no se realizó la retención a favor del Distrito, así como tampoco indicó los valores de los mismos, que permitieran determinar la base usada para la liquidación de las sumas que reclamaba a su favor.

Que, pese a que la falta de determinación de los contratos fue cuestionada por EPM en el recurso de reconsideración, la Administración insistió en referirse a los contratos de forma indefinida, limitándose a señalar que se encontraban en un “*archivo de Excel*”, sin especificar o referenciar la base de datos o documentos donde se encuentra la información que sirvió de sustento para modificar las declaraciones. Y advirtió que, en el expediente no obra el mencionado archivo de Excel ni un anexo del acto administrativo que relacione los contratos.

Consideró que, en gracia de discusión, el archivo de Excel debió hacer parte del expediente conformado por el Distrito en el proceso de revisión, de conformidad con lo señalado en el artículo 30 del Decreto 1018 de 2013 y el parágrafo del artículo 182 de la Ley 1437 de 2011, normas que imponen la obligación de mantener un archivo organizado de los expedientes, y de remitir la totalidad de los antecedentes administrativos con la contestación de la demanda.

En ese orden, estimó que los actos demandados incumplieron con el requisito del literal e) del artículo 712 del Estatuto Tributario “*cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo*”. Que, de conformidad con el artículo 42 de la Ley 1437 de 2011, los actos que contengan decisiones que afecten a particulares deben motivarse, por lo que la falta de determinación de la base gravable se traduce en la vulneración al debido proceso y defensa de la sociedad, pues en este caso, la demandante no pudo aportar o solicitar las pruebas que pudieran acreditar que frente a cada contrato se realizó la correspondiente retención o que la misma se hubiere practicado en una jurisdicción diferente al Distrito de Medellín.

Así, declaró la nulidad de los actos demandados por incurrir en falta de motivación, y a título de restablecimiento del derecho, ordenó la firmeza de las declaraciones de retención del ICA del año 2013.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas por no encontrarlas causadas en el expediente.

⁷ Samai del Tribunal. Índice 25.



Recurso de apelación

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia en los siguientes términos⁸:

Contrario a lo afirmado por el Tribunal, la base gravable quedó correctamente determinada en los actos acusados, en tanto se discriminó de manera anual de acuerdo con la tarifa. Así mismo, se justificó de forma suficiente y amplia las razones, normas, hechos, y pruebas que sustentaron la decisión.

Expuso que, desde el inicio del proceso de fiscalización, la autoridad tributaria analizó un listado de más de 1.733 licitaciones por la vigencia 2013, y 40 contratos de compras de suministros ejecutados y pagados en la misma anualidad. Además, EPM fue quien entregó la documentación, entre estas, el listado de proveedores con los que realizó contratos de compra de insumos en el año 2013, de modo que, el actor conocía los acuerdos frente a los cuales existía discusión. Lo que se corrobora en el hecho de que la sociedad presentó respuesta al requerimiento especial y recurso de reconsideración, oponiéndose de fondo a las modificaciones.

Adujo que en el ejercicio de las facultades de fiscalización se pudo establecer, de acuerdo con los contratos proporcionados por EPM, que estos tenían por objeto la compra de insumos y suministros, que las licitaciones se realizaron en Medellín y que, en su mayoría, la entrega de productos fue en el almacén central de la actora ubicado en esa misma jurisdicción. A partir de esto, se pudo establecer la omisión en la retención del ICA a cada uno de los proveedores con los que celebró esos acuerdos comerciales.

De manera que los actos demandados gozaban de presunción de legalidad y, en ese sentido, era EPM la encargada de demostrar en sede judicial que la base gravable con la que se determinó las retenciones de ICA eran distintas a las determinadas por el Distrito, lo cual no ocurrió. Además, si el Tribunal consideraba necesaria la prueba que echó de menos en su decisión, debió requerir a la Administración mediante una "*prueba de oficio*" para esclarecer los puntos que fueran necesarios.

Puso de presente que, la actora practicó la retención de ICA en los municipios donde el proveedor tenía el domicilio principal, lo cual implicó la aplicación de una regla de territorialidad errada que afectó el recaudo de los ingresos a favor de Medellín, puesto que la obligación se causa donde se perfecciona el contrato.

Oposición al recurso

La actora⁹ solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, en tanto los argumentos expuestos por la apelante no tienen la virtud de controvertir el análisis que soporta la decisión del Tribunal. Además, insistió en los argumentos expuestos en la demanda.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

⁸ Samai del Tribunal. Índice 29.

⁹ Samai. Índice 14.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos acusados que modificaron las declaraciones de retención de ICA presentadas por EPM en los bimestres del año 2013.

El problema jurídico en esta instancia se concreta en establecer si los actos demandados se encuentran debidamente motivados. En caso de ser así, se analizará la procedencia de los mayores valores que determinó el Distrito por concepto de retención de ICA.

1. Falta de motivación de los actos acusados

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados al considerar que incurrieron en el vicio de falta de motivación, por cuanto omitieron informar cada uno de los contratos en los que no se practicó la retención a favor del Distrito, que permitiera determinar la base gravable usada para la liquidación de las sumas que reclamaba a su favor. Lo anterior, en tanto la Administración hizo referencia a los contratos de manera general, y se limitó a señalar que estos se relacionaban en un archivo de Excel, el cual no obra en el expediente administrativo.

El Distrito apeló la decisión de primera instancia, asegurando que la base gravable fue debidamente determinada, toda vez que se discriminó de manera anual de acuerdo con la tarifa aplicable. Que, desde el inicio del proceso de fiscalización la autoridad analizó un listado de más de 1.733 licitaciones celebradas para la vigencia 2013, y 40 contratos de compras de suministros ejecutados y pagados en la misma anualidad. Además que EPM fue quien entregó el listado de proveedores con los que realizó contratos de compra de insumos en el año 2013, de modo que, el actor conocía los acuerdos frente a los cuales existía discusión. Lo que se corrobora con la presentación de la respuesta al requerimiento y el recurso de reconsideración.

También señaló que dado que los actos gozan de presunción de legalidad, EPM era la encargada de demostrar en sede judicial la base de las retenciones. Agregó, que el Tribunal debió requerir a la Administración mediante una *"prueba de oficio"* para esclarecer los puntos que fueran necesarios.

En la oposición del recurso, la actora cuestionó que los argumentos expuestos por el apelante no tienen la virtud de controvertir el análisis que soporta la sentencia de primera instancia.

Al respecto, la Sala aclara que, el alcance que pueda tener el recurso de apelación para desvirtuar la decisión del Tribunal es un aspecto que corresponde al análisis del fallador de segunda instancia, el cual se realizará a continuación.

Así, para resolver el problema jurídico planteado, se pone de presente que la causa o motivo es aquel elemento del acto administrativo que se estructura en razón del conocimiento, consideración y valoración que la Administración realiza de hechos y fundamentos de derecho, que la inducen a su expedición.

La motivación implica, entonces, que la manifestación de la Administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; de manera que, los



motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos, en el sentido de que permitan apreciar con exactitud los motivos determinantes de la decisión. Por su conducto se realizan, entre otros, los mandatos y garantías que consagran los artículos 1, 29, 123 y 209 constitucionales.

Por tal razón, cuando el artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone que la decisión “*será motivada*”, exige una ilustración de las circunstancias fácticas y jurídicas que soportan la decisión administrativa, de forma que tal ilustración fáctica resulte suficiente, apta e idónea para explicar la jurídica. De manera que, no pueden emplearse fórmulas vagas, genéricas e indeterminadas para justificar la decisión adoptada, so pena de la nulidad del acto.

Precisado lo anterior, en este caso se tiene que mediante la **Resolución Nro. 51489 del 30 de junio de 2017**¹⁰, el Distrito practicó “*Liquidación de Revisión del impuesto de industria y Comercio a cargo del agente de retención EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., con identificación tributaria 890.904.996, responsable como agente de retención del impuesto de Industria y Comercio por las actividades desarrolladas en esta jurisdicción, con respecto al período gravable 2013 (...)*”. En este acto, el mayor valor de retenciones determinado se sustenta así:

“[V]erificados los contratos proporcionados que tenían por objeto la compra de insumos y suministros, se estableció que las licitaciones públicas, la entrega de los productos, y la formalización del contrato se lleva a cabo en el Municipio de Medellín. Además, de forma aleatoria se constató en algunos de los contratos los elementos mencionados:

- *GTECH SOLUTION S.A.S. PC-2013-001765 contrato CT 2013-000664, proveedor ubicado en Medellín (...)*
- *ADVANCE CONTROLES COLOMBIA LTDA. PC 2013-007114 contrato CT 2013-002263, proveedor ubicado en Bogotá”.*

A su vez, la autoridad tributaria mencionó las normas y reglas jurisprudenciales que rigen la territorialidad en materia del impuesto de industria y comercio, aduciendo que los procesos contractuales desarrollados por la demandante se ejecutaron y perfeccionaron en la ciudad de Medellín, por ende, era allí donde se materializaba la obligación tributaria.

A partir de lo anterior, el Distrito determinó que EPM, en su calidad de agente retenedor, debió declarar y pagar en esa jurisdicción retenciones por valor de \$489.285.636 y no de \$374.235.000, como lo hizo la sociedad, “*para una diferencia de \$115.050.636, la cual corresponde a la actividad comercial derivada de la documentación aportada en el presente proceso*”. En consecuencia, practicó la liquidación de las retenciones así:

TARIFA	BASE	RETENCIÓN
2	\$247.475.054.951	\$494.950.636
3	\$336.600	\$1.000
4	\$190.397.866	\$762.000
5	\$1.519.940.960	\$7.600.000
6	\$171.991.570	\$1.032.000
7	\$2.631.540	\$19.000
8	-\$1.217.547.686	-\$10.172.000
10	-\$524.863.651	-\$4.907.000
	\$247.563.942.150	\$489.285.636

Por su parte, en la **Resolución Nro. 201850005618 del 18 de julio de 2018**¹¹, que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración reiteró lo expuesto en el

¹⁰ Samai. Índice 3. Expediente digital. PDF anexos contestación. Páginas 47 a 58.

¹¹ Ibidem. Páginas 59 a 115.



acto liquidatorio. También hizo referencia al Oficio SIH Nro. 62586 de 2018, que se pronunció sobre la territorialidad de la base de retención determinada, en el cual, luego de relacionar la documentación aportada, entre estos, “40 contratos de compras y suministros ejecutados y pagados en el 2013”, y de aludir a los contratos de las empresas “GTECH SOLUTION S.A.S.” y “ADVANCE CONTROLES COLOMBIA LTDA.”, se concluye que la retención de esos contratos corresponde a la jurisdicción de Medellín. Luego, en respuesta a la discusión del recurrente, el Distrito afirmó:

“[N]o es cierto que el Municipio de Medellín por presunciones establece la base gravable toda vez que dentro de los archivos aportados, los contratos y la información aportada por EPM, en un archivo de Excel, entre otros, se filtró lo que era actividad comercial, y fue este valor que se tomó como base gravable para las retenciones que se debieron practicar y consignar en este Municipio”.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala encuentra que los actos administrativos acusados incurren en falta de motivación, en la medida que no señalan de manera clara, precisa e inequívoca, cuáles fueron los contratos de suministro de insumos que conforman la base de retención determinada, y que dieron lugar a los mayores valores liquidados por el Distrito. En esas condiciones, no fue sustentado el contenido ni el sentido de la decisión administrativa.

Y ello es así, porque como lo advirtió la actora y el Tribunal, en los actos acusados no es posible determinar de dónde surgen las retenciones determinadas, pues se limitan a señalar de forma general que se derivan de los contratos de suministro aportados por EPM. Al respecto, se observa que el Distrito mencionó dos contratos de suministro celebrados por la sociedad, pero frente a estos no discriminó los valores de retención ni la tarifa aplicada y, además, informó que su revisión fue aleatoria, es decir, que existían otras pruebas sobre las cuales estimó el monto de las retenciones, las que no se precisan en la actuación discutida.

Debe tenerse en cuenta que el Distrito realizó un cuadro de las retenciones liquidadas, sin embargo, este relaciona la base, de manera global, pues solo fue clasificada por la tarifa aplicada, sin discriminar respecto de cada contrato, el precio de la operación, la tarifa y el valor de retención. Lo que impide establecer con claridad como se conformó la base de retención liquidada en los actos acusados.

Si bien, la actuación administrativa precisa sobre la territorialidad y causación del tributo, y que la modificación de las declaraciones se deriva de los contratos de suministro de insumos aportados por EPM, para lo cual hizo referencia a que obraban en un “archivo de Excel” aportado por la sociedad, lo cierto es que, esto no sustenta en el caso concreto cuáles fueron los contratos gravados omitidos por el agente retenedor, ni la forma en que se liquidó la retención sobre estas operaciones.

Al respecto, debe precisarse que no basta con que los actos expongan los fundamentos jurídicos de la decisión, sino que también deben estar sustentados en la situación fáctica y probatoria que origina la base de cuantificación de la obligación tributaria.

Por esa misma razón, aunque la actora hubiere aportado la relación de los contratos de suministro de insumos, el Distrito en su decisión administrativa debía identificar y sustentar frente a cada acuerdo comercial los mayores valores de retención liquidados, discriminando la base de retención y la tarifa aplicada. Con todo, se



advierte que dentro del expediente administrativo no obra el archivo Excel a que hace referencia la Administración.

Aunque la apelante alega que durante el proceso de fiscalización analizó más de 1.000 licitaciones públicas, 40 contratos de compra y suministro pagados por la actora, y la información aportada por la misma empresa, en criterio de la Sala, dicho argumento no resulta válido para superar la falta de motivación de la decisión administrativa, pues como se mencionó en líneas anteriores, los actos expedidos por la autoridad deben contener las razones de hecho y de derecho que dieron lugar a su expedición, en la medida que ello garantiza el efectivo derecho de defensa de los administrados.

Cabe destacar que la base gravable tampoco fue discriminada en el Requerimiento Especial Nro. 43497 del 19 de julio de 2016, pues allí también se mencionó la revisión aleatoria de los mismos 2 contratos de suministro suscritos por EPM, la territorialidad y causación del gravamen, quedando entonces impedida para desvirtuar el monto considerado por la Administración ante la falta de conocimiento de los acuerdos tomados en cuenta para liquidar las mayores retenciones presuntamente omitidas.

La anterior situación, también impide el control de legalidad que el juez debe ejercer sobre los actos demandados, por falta de elementos de juicio.

De manera que, el Distrito omitió identificar y discriminar los valores que tomó para determinar la base sobre la cual consideró que debieron efectuarse las retenciones.

Finalmente, en cuanto a los argumentos del apelante, relativos a que la sociedad era la que debía aportar la prueba de la base de las retenciones, la Sala aclara que una cosa es la “*carga de la prueba*”, que señala quien es obligado a demostrar determinado hecho, y otra diferente es la “*motivación de los actos administrativos*”, que es un requisito exigido en la ley para este tipo de actuaciones, que se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la Administración para adoptar una decisión, el cual le imponía al Distrito la obligación de sustentar los mayores valores liquidados por retención, informando de forma precisa las operaciones comerciales gravadas con ICA de las cuales se derivaron. Por esta misma razón, la demandada no puede excusarse en la posibilidad que tiene el juez de decretar pruebas de oficio, pues esta facultad no tiene la virtualidad de suplir los aspectos que deben estar contenidos dentro de la sustentación de los actos demandados, ni la carga probatoria de las partes.

Así las cosas, la Sala encuentra demostrada la vulneración al debido proceso de la empresa demandante debido a la falta de motivación de la actuación administrativa, razón por la cual se confirmará la sentencia de primera instancia.

En esta instancia, la Sección se abstendrá de imponer **condena en costas**, toda vez que en el expediente no obra prueba de su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, del 22 de mayo de 2024.
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)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>