



ICA

Radicado: 25000-23-37-000-2013-00363-01(21774)

Demandante: JAIRO ULISES GONZÁLEZ DÍAZ

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

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de agosto dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00363-01(21774)**

**Actor: JAIRO ULISES GONZÁLEZ DÍAZ**

**Demandado: SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el distrito de Bogotá contra la sentencia del 22 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió (ff. 210 a 246 vto.):

Primero: se declara la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos proferidos por la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital por los cuales sancionó por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio y liquidó de aforo el citado impuesto a cargo del señor Jairo Ulises González Díaz, únicamente en lo relativo a los bimestres 6 de 2008, 6 de 2009, y 2, 3, 4, 5 y 6 de 2010:

- Resolución nro. 373-DDI-007321 o CORDIS 2012EE44011 del 12 de marzo de 2012, por la cual se establece la sanción por no haber declarado impuesto de industria y comercio por los distintos bimestres de los años gravables 2007 a 2010.

- Resolución nro. 754-DDI-012663 o CORDIS 2012EE94492, del 26 de abril de 2012, por la cual profiere liquidación oficial de aforo por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 4 a 6 del año 2007, y 1 al 6 de los años 2008, 2009 y 2010.

- Resolución nro. DDI-045552 o 2012EE-236094 del 26 de septiembre de 2012, que confirmó los actos administrativos antes descritos.

Segundo: a título de restablecimiento del derecho se liquida el impuesto de industria y comercio y la sanción por no declarar de los bimestres 6 de 2008, 6 de 2009, y 2, 3, 4, 5 y 6 de 2010 en la forma establecida en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: se confirman en los demás aspectos los actos demandados, cuya nulidad parcial se declara, según lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

Cuarto: no hay condena en costas.

(...).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Por medio del Emplazamiento para Declarar nro. 2011EE351371, del 12 de diciembre de 2011, la Secretaría de Hacienda de Bogotá conminó al demandante



a presentar las declaraciones del ICA de los seis bimestres de los años 2007 a 2010. (ff. 3 ca).

A través de la Resolución 373-DDI-007321, del 12 de marzo de 2012 y la Liquidación Oficial de Aforo nro. 754-DDI-012663, del 26 de abril del mismo año (ff. 10 a 15 y 22 a 30 ca), la Administración impuso sanciones por no declarar los periodos referenciados; pero, al momento de expedir la liquidación oficial de aforo, determinó, unilateralmente, el ICA de los bimestres 4.º a 6.º de 2007 y los 6 periodos de 2008 a 2010, respectivamente. Frente a los períodos 1.º a 3.º de 2007, el acto de determinación aclaró que no era necesario aforar, debido a que las retenciones en la fuente practicadas al demandante fueron iguales al tributo que le correspondía pagar (f. 24 vto. ca).

Tras haberse interpuesto sendos recursos de reconsideración en contra de los anteriores actos administrativos (ff. 32 a 41 y 45 a 50 ca), la demandada los confirmó, a través de la Resolución DDI-045552, del 26 de septiembre de 2012 (ff. 110 a 116 ca).

## ANTECEDENTES PROCESALES

### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la apoderada judicial del demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 6):

1. Que se revise y se declare la nulidad de la Resolución No. 373-DDI-007321 del 12 de marzo de 2012, emanada de la Oficina de Liquidación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se establece que el contribuyente Jairo Ulises González Díaz, debe pagar una sanción por no haber declarado impuestos de industria y comercio por los años gravables 2007 a 2010, teniendo en cuenta las múltiples violaciones de la ley, causadas por este acto administrativo, que más adelante se indican.
2. Que se revoque y se reforme la Resolución No. 754-DDI-012663 del 26 de abril de 2012 y en su lugar, se restablezca en su derecho a mi representado, el señor Jairo Ulises González Díaz, aceptándole reducir la base gravable del impuesto de industria y comercio por los años 2008 y 2010.
3. Que se revoque de manera total la Resolución No. DDI-045552 del 26 de septiembre de 2012, emanada de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos por haber confirmado de manera irregular los actos administrativos descritos en los puntos 1 y 2 anteriores.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución; 26, 113, 742, 761 y 786 del ET, 140 del CPC, y 54 y 55 del Decreto 807 de 1993 (Estatuto Tributario de Bogotá). El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 4 a 39):

Sostuvo que se vulneró el derecho del debido proceso, al expedir la sanción demandada en una resolución independiente y no notificar previamente el pliego de cargos tal como lo exigen los artículos 54 y 55 del Estatuto Tributario de Bogotá.

Por otra parte, solicitó que se excluyeran de la base de liquidación del ICA de los años 2008 a 2010, los ingresos que correspondieran a contratos de obras desarrollados en los municipios de San Luis, Soacha y Sopó, por un valor total de



\$664.718.000, de los cuales, adjuntó las declaraciones presentadas en cada una de estas entidades territoriales.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación, así (ff. 104 a 112):

Sostuvo que, a la luz del artículo 44 del Estatuto Tributario de Bogotá y de la jurisprudencia de esta corporación, la extraterritorialidad del ingreso debe demostrarse con el pago del impuesto en otros municipios. Que, en el caso *sub examine*, el contribuyente, en sede administrativa, no allegó ninguna prueba que corroborara que los ingresos se originaron en otras jurisdicciones tributarias, por lo cual la base gravable del impuesto discutido no podía disminuirse en los términos propuestos por el contribuyente.

Precisó que, dada la falta de prueba por parte del contribuyente en el proceso administrativo, el distrito conformó la base gravable del ICA de los seis periodos de 2007 a 2010 con observancia de los ingresos registrados en las declaraciones del impuesto sobre la renta e IVA que correspondían a las mismas anualidades en que se causó bimestralmente el ICA del demandante.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 22 de enero de 2015, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 210 a 246):

Indicó que, en el caso del procedimiento de sanción por no declarar, no era necesario que la Administración expidiera pliego de cargos, previo a la imposición de la sanción, pero sí debía anteceder a este acto el emplazamiento para declarar, conforme a los artículos 715 y 716 del ET.

Frente a la extraterritorialidad de los ingresos percibidos por actividades gravadas con el ICA, observó que la actora adjuntó los contratos de obras realizadas en San Luis en el año 2008 y los suscritos en Sopó y Cúcuta en el 2010, por montos de \$24.976.068, \$486.730.000 y \$22.188.100, respectivamente. De igual manera fueron allegadas las declaraciones del ICA que fueron pagadas en los mencionados municipios, por la actividad gravada desarrollada en esas jurisdicciones.

A partir de esas pruebas, concluyó que los ingresos percibidos con ocasión de esos contratos debían detrarse de la base gravable del ICA que conformó el ente demandado. No obstante, advirtió que no era posible establecer el monto percibido por cada bimestre de los años mencionados y, además, la parte gravada debía corresponder a la utilidad y no a la totalidad del contrato que, entre otras cosas, era de naturaleza privada.

En ese orden de ideas, el *a quo* adujo que la actora había percibido un monto total de \$508.948.100, correspondientes a los contratos suscritos fuera de Bogotá, cifra que conllevaba a la disminución proporcional de la base gravable de los bimestres 2.º, 3.º, 5.º y 6.º de 2010.



Respecto de los contratos Molinos, Biblioteca JMS y Edificio Alpe, corroboró que estos fueron efectuados en Bogotá en los años 2008, 2009 y 2010, respectivamente, pero que su remuneración no fue por un valor de \$96.559.501, como había sido establecido en la base gravable de los actos demandados, sino por un monto de \$4.494.430, por lo que el excedente se detrajo de los bimestres 6.º de los años 2008 y 2009, y 4.º del año 2010.

### **Recurso de apelación**

La demandada recurrió la decisión del tribunal y solicitó que se revocara la decisión.

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda, esto es, que las pruebas aportadas por el contribuyente en sede judicial, no podían ser valoradas al no haber sido allegadas en el proceso administrativo. Agregó que dichas pruebas no tenían soportes y que la contabilidad del contribuyente no se llevó en debida forma, lo que implica que la jurisdicción premia la actuación del contribuyente declarando la nulidad parcial de los actos administrativos (ff. 247 a 250).

### **Alegatos de conclusión**

El demandante planteó que hubo irregularidades en la notificación de los actos previos a la liquidación de aforo. En esta ocasión, a diferencia de lo sostenido en el escrito de demanda, adujo que no fueron notificados los requerimientos y emplazamientos previos. De manera contradictoria a lo indicado anteriormente, precisó que el *a quo* había considerado legalmente notificados los actos administrativos, de tal manera que no insistiría más en ese cargo de nulidad.

En torno a la cuantificación del tributo, consideró que procedía la anulación plena de los actos acusados y, por ende, la revocatoria de la sentencia de primera instancia, debido a que el distrito no podía incluir en la base gravable del ICA, aquellos ingresos que fueron percibidos fuera de Bogotá, dado que la información de esos ingresos provino de declaraciones del impuesto sobre la renta que contenían errores y que, por esa razón, no era dable emplearlas como prueba para conformar esa base impositiva.

Expresó que la disminución de la base gravable correspondía a los contratos de obras llevados a cabo en los municipios de San Luis, Soacha y Sopó. Respecto del contrato celebrado en Soacha, indicó que el monto de este también debía detraerse de la base gravable que conformó el distrito en los actos demandados.

En apoyo de este argumento, allegó copia del mandamiento de pago del ICA del año gravable 2010, que expidió el municipio de Soacha, la citación para su notificación, el acta de notificación personal y el correspondiente recibo oficial de pago (ff. 262 a 272).

La parte demandada reprodujo los argumentos del recurso de apelación (ff. 274 a 278).

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público solicitó confirmar la decisión de primer grado, puesto que las pruebas aportadas con la demanda fueron decretadas en la audiencia inicial, así



que el recurso de apelación no era la oportunidad para cuestionarlas (ff. 279 a 282 vto.)

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia, con la cual se declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

Los cuestionamientos de la apelación se circunscriben a reprochar que el *a quo* haya tenido como prueba de la extraterritorialidad del ingreso, documentos que no se allegaron en la actuación administrativa, mas no cuestionó el método aplicado por el tribunal para efectos de deducirlos en los correspondientes períodos gravables.

Así, el problema jurídico a resolver se limita a analizar si las pruebas que no fueron allegadas en el proceso administrativo pueden ser objeto de valoración por la jurisdicción contencioso-administrativa.

2- Previo a resolver la controversia planteada, la Sala advierte que, en el escrito de alegaciones de segunda instancia, la parte actora solicitó revocar el fallo del tribunal y declarar la nulidad total de los actos, por haber tenido como prueba de la base gravable del ICA los ingresos reportados de forma errónea en las correspondientes declaraciones del impuesto sobre la renta e IVA. Adicionalmente, de forma subsidiaria, adujo que los ingresos percibidos por el municipio de Soacha también debían sustraerse de la base del ICA del distrito capital.

La Sección se abstendrá de estudiar si las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA contenían errores que impidieran tanto a la Administración como al *a quo* adoptar los verdaderos ingresos que fueron obtenidos en Bogotá. Ello, teniendo en cuenta que el demandante no fue quien apeló la decisión de primer grado, de tal manera que el escrito de alegatos no era la oportunidad para controvertir la valoración probatoria que efectuó el tribunal ni la decisión de anulación parcial de los actos demandados.

Al efecto, sin haber recurrido en apelación, el actor pretende que se varíe la decisión adoptada por el tribunal en el fallo apelado para que se reconozca la extraterritorialidad de los ingresos percibidos en Soacha. Tal solicitud implica modificar el análisis probatorio que hizo el *a quo*, quien concluyó que la extraterritorialidad de los ingresos únicamente fue demostrada respecto de los municipios de San Luis, Cúcuta y Sopó, que no Soacha.

De tal manera que lo pertinente era que interpusiera y sustentara el correspondiente recurso de apelación, conforme al artículo 247 CPACA, o se adhiriera al interpuesto por la demandada. Como no lo hizo, la Sala se abstendrá de analizar los argumentos y pruebas relacionados con la extraterritorialidad de dichos recursos.

2.1- Por otro lado, en el recurso de apelación la demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, porque el contribuyente no allegó los soportes de las pruebas, no llevó la contabilidad en debida forma y su actuación



fue premiada por la jurisdicción en primera instancia.

La Sala advierte que no se referirá a los anteriores cuestionamientos, pues estos argumentos que propone el distrito en el recurso de apelación no fueron planteados en los actos acusados ni en el escrito de contestación de la demanda.

Se observa que en la actuación administrativa no hubo inspecciones a los libros contables de la demandante ni existe un argumento conclusivo frente a la falta de idoneidad de este medio probatorio, pues la censura de la Administración se circunscribió a que el contribuyente no aportó las declaraciones del ICA presentadas en otras jurisdicciones, de modo que, en criterio del demandado, todos los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta y en el IVA se originaron en Bogotá.

Agréguese que el fallo recurrido no fundamentó su decisión en que la actora haya llevado debidamente su contabilidad o se haya referido a la idoneidad de los soportes de las pruebas, de modo que mal haría esta Judicatura en recabar sobre aspectos que no sustentaron los actos enjuiciados ni la decisión de primera instancia. Por ello, el único cuestionamiento que podrá estudiarse en esta oportunidad será aquel referente a la oportunidad que tiene la parte demandante para allegar mejores pruebas en el proceso judicial.

3- Para dirimir el planteamiento jurídico, la Sala reiterará, en lo pertinente, las sentencias del 04 de abril de 2019 (CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, exp. 22331), del 13 de octubre de 2016 (CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 22165), del 06 de agosto de 2015 (CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, exp. 20130), y del 16 de septiembre de 2010 (CP: William Giraldo Giraldo, exp. 17101).

De conformidad con los incisos 1.º a 3.º del artículo 212 del CPACA, las oportunidades en vía judicial para aportar pruebas por las partes procesales, se surten al momento de presentarse la demanda, la contestación de la demanda, las excepciones y la oposición a las mismas, los incidentes y su respuesta. En dicho entendido, las partes pueden aportar o solicitar las pruebas en las oportunidades antes descritas.

Sobre el particular, la jurisprudencia de esta Sección ha sido clara en manifestar que a pesar de las previsiones contenidas en el artículo 744 del ET, esto no impide que el contribuyente, con ocasión de la demanda y demás oportunidades procesales antes descritas, allegue nuevas pruebas o mejore las aportadas en la vía administrativa, dado que el proceso ante la jurisdicción contenciosa otorga a las partes libertad probatoria, pues la ley les concede el derecho a demostrar los hechos que constituyen sus afirmaciones (sentencia del 16 de septiembre de 2010, CP. William Giraldo Giraldo, exp. 17101).

En virtud del principio de libertad probatoria y de la carga de la prueba, en el proceso judicial, el contribuyente puede presentar nuevas pruebas en la vía judicial para hacer valer su derecho, sin que exista impedimento para ello. Entender lo contrario, no solo desconocería el objeto de la jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, instrumento del que gozan los administrados para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos (sentencias del 04 abril de 2019 y 06 de agosto de 2015, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, exs. 22331 y 20130; y del 13 de octubre de 2016, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 22165).



En el caso *sub examine*, el material probatorio que se allegó ante la Jurisdicción y que está relacionado con la extraterritorialidad del impuesto fue el siguiente:

(i) Liquidación privada del ICA del año gravable 2008, presentada en el municipio de San Luis (Tolima), donde el actor determinó unos ingresos brutos anuales de \$320.000.000 y un impuesto a cargo de \$7.603.000 (f. 40).

(ii) Certificado del pago del ICA del prenotado período, expedido por la Alcaldía Municipal de San Luis (f. 41).

(iii) Certificado de celebración de contratos de obras civiles entre el Consorcio Bolívar y el demandante en el año 2008, expedido por la Alcaldía Municipal de San Luis (f. 42).

(iv) Acuerdo de pago celebrado entre el demandante y el municipio de San Luis, por el valor adeudado del ICA del año gravable 2008 (f. 43).

(v) Certificado de retención del ICA entre enero y diciembre de 2008, expedido por el Consorcio Bolívar (f. 46).

(vi) Liquidación privada del ICA del año gravable 2008 del municipio de Sopó (Cundinamarca), donde el demandante determinó unos ingresos brutos anuales de \$279.718.000 y un impuesto a cargo de \$262.000 (f. 48).

(vii) Certificado de pago del ICA del prenotado periodo, expedido por la Alcaldía Municipal de Sopó (f. 47).

Adicionalmente, se advierte que, contrario a lo afirmado por el demandado, con ocasión del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de aforo enjuiciada, el demandante allegó, entre otras pruebas, copias de los contratos civiles de obra celebrados con el Consorcio Bolívar en 2008 y con el Conjunto Cerro Fuerte y Vindico S. A. en 2010, los cuales se ejecutaron en los municipios de San Luis, Sopó y Cúcuta, respectivamente (ff. 57 a 85 ca).

Por lo anterior, se evidencia que, al presentar la demanda ante la jurisdicción, el actor allegó nuevas pruebas que le permitían mejorar las ya aportadas en la vía administrativa, pues, de hecho, el artículo 44 del Estatuto Tributario de Bogotá permite que los contribuyentes del ICA demuestren la extraterritorialidad de sus ingresos, bien sea con las respectivas declaraciones presentadas en otras jurisdicciones o mediante otros medios probatorios tales como facturas, la contabilidad, entre otros.

De esta manera, el *a quo* valoró las pruebas aportadas tanto en la vía administrativa como en el proceso judicial, pues el actor estaba habilitado para mejorar las pruebas aportadas ante la Administración, a fin de demostrar la extraterritorialidad de los ingresos. No prospera el cargo de apelación.

En estos términos, se confirmará la decisión de primera instancia.

7- Finalmente, para decidir sobre las costas, la Sala observa que en el plenario no se probaron gastos o expensas del proceso, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas en esta instancia, así que la Sala se abstiene de imponerlas.



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00363-01(21774)  
Demandante: JAIRO ULISES GONZÁLEZ DÍAZ

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 apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a la abogada Myrian Stella Rey Barbosa, para actuar en representación del demandante, conforme a la sustitución de poder allegada (f. 273).

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**