Cartagena de Indias, D.T. y C., veintinueve (29) de abril de dos mil veintidós (2022)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-33-33-005-2017-00290-01
Demandante	Inversiones Paysandú S.A.S.
Demandado	Distrito de Cartagena
Tema	Indebida notificación de requerimiento previo a liquidación oficial/ firmeza de la declaración privada/ prueba de extraterritorialidad de los ingresos
Magistrado Ponente	Oscar Iván Castañeda Daza

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala de Decisión No. 1 del Tribunal Administrativo de Bolívar a pronunciarse respecto del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de fecha 1° de agosto de 2019, proferida por el Juzgado Quinto Administrativo del Circuito de Cartagena, por medio de la cual se concedieron parcialmente las pretensiones de la demanda.

III.- ANTECEDENTES

3.1 DEMANDA[1]

3.1.1 PRETENSIONES[2]

Pretende la parte demandante que se declare la nulidad de la Resolución No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena expidió liquidación de revisión respecto de la declaración del impuesto de industria y comercio año 2013; y de la Resolución AMC-RES-001608-2017 del 4 de mayo de 2017, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

A título de restablecimiento del derecho, solicita que se declare la firmeza de la declaración asociada al impuesto de industria y comercio del año 2013 y, en

[1] Fl 11 - 33 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[2] Folio 30cuaderno 1 del expediente digitalizado.

consecuencia, se declare que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones determinadas en los actos demandados.

3.1.2. HECHOS[3]

Se narra en la demanda que el 4 de mayo de 2014, la sociedad Inversiones Paysandu presentó declaración del impuesto de industria y comercio asociada al año gravable 2013, liquidando un impuesto a cargo por valor de $3.956.000. En dicha declaración se excluyeron de la base gravable los ingresos percibidos en los municipios de Buenaventura y Manizales.

El 9 de diciembre de 2016, la Secretaría de Hacienda Distrital notificó por correo la Resolución Liquidación de Revisión No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016, rechazando los ingresos declarados en los municipios de Buenaventura y Manizales e incluyéndolos en la base gravable del ICA en Cartagena.

El 16 de diciembre de 2016, interpuso recurso de reconsideración contra la resolución liquidación de revisión No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016, poniendo de presente que nunca fue notificada del requerimiento especial que se menciona en el acto cuestionado, al tiempo que se aportaron los documentos que soportan los renglones modificados de plano por la entidad.

El recurso de reconsideración fue resuelto mediante Resolución No. AMC-RES-001608-2017 del 4 de mayo de 2017, aceptando los ingresos percibidos en el Municipio de Manizales y rechazando los percibidos en Buenaventura. Frente a la notificación del requerimiento especial, se expresó que el mismo fue enviado por correo a la dirección Bosque, Callejón Cano Transv 40 21ª – 15 de Cartagena.

Afirma que, la dirección de Inversiones Paysandu S.A.S., que para efecto de notificaciones figura en el RUT, es la Cl 5A 22-36 de la ciudad de Manizales, en la que se notificó la liquidación de revisión. Por lo tanto, asegura que el requerimiento especial nunca fue conocido por esa sociedad.

3.1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN[4]

Artículo 29 de la Constitución Política

Artículos 565, 568, 640, 703, 705 y 714 del Estatuto Tributario

Artículos 3, 42, 72, 137 y 138 del CPACA

---

[3] Folio 14 - 15 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[4] Folio 16 – 30 cuaderno 1 del expediente digitalizado.

Artículo 301 del Código General del Proceso

Artículos 98, 99, 337, 352, 386 del Acuerdo No. 041 de 2006.

Artículo 32 de la Ley 14 de 1983

Artículo 59 de la Ley 788 de 2002

Como concepto de la violación, sostuvo que hubo violación al debido proceso por infracción de las normas en que debían fundarse los actos, a raíz de la indebida notificación del requerimiento especial No. AMC-OFI.0026689 del 11 de abril de 2016. Al respecto, explica que el correo para la notificación del requerimiento fue enviado a la dirección Bosque Callejón Cano Transv 40 21ª – 16 de la ciudad de Cartagena y no a la Cl 5A 22 – 36 de la ciudad de Manizales, Caldas, que era la dirección registrada en el RUT, yerro que asegura le impidió conocer en tiempo la propuesta de modificación a la declaración privada.

De igual manera, señaló que no era procedente la aplicación del artículo 563 del Estatuto Tributario, ya que ante la indebida notificación por correo al no enviarse la misma a la dirección indicada en el RUT, debió enviarse nuevamente a la dirección reportada en el RUT; motivo por el cual considera que el requerimiento especial no está llamado a producir efectos, hasta su notificación por conducta concluyente.

En ese sentido, considera que se configura la causal de nulidad por violación al debido proceso, toda vez que, la autoridad distrital decidió inaplicar el parágrafo 1° del artículo 565 del Estatuto Tributario para notificar el requerimiento especial, adelantando el procedimiento hasta la determinación de obligaciones e imposición de sanciones, a espaldas del contribuyente, lo que le impidió presentar pruebas antes de la imposición de la sanción.

Señaló que, la entidad demandada tenía hasta el 30 de abril de 2016 para expedir y notificar en debida forma el requerimiento especial, sin embargo, dicho acto nunca fue notificado en debida forma, teniéndose por no surtida su notificación, hasta cuando efectivamente se tuvo conocimiento del mismo.

Por otro lado, sostuvo que los actos acusados son nulos por infracción a normas en que debían fundarse, como los artículos 98 y 99 del Acuerdo 041 de 2006, según las cuales el Distrito de Cartagena está imposibilitado para gravar con el impuesto de industria y comercio ingresos resultado de un hecho generador realizado en una jurisdicción distinta, refiriéndose específicamente a los ingresos obtenidos en el Distrito de Buenaventura, los cuales fueron efectivamente declarados y pagados en esa localidad.

Finalmente, considera que se debe aplicar el principio de favorabilidad para disminuir la sanción por inexactitud impuesta, del 160% al 100% de la diferencia

entre el valor declarado y el determinado por la administración, como lo dispone la Ley 1819 de 2016.

3.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA[5]

El Distrito de Cartagena se opuso a las pretensiones de la demanda, manifestando que no se configuró la alegada violación al debido proceso por indebida notificación, toda vez que, el requerimiento especial No. AMC OFI 0026689-2016 del 11 de abril de 2016 fue notificado por correo a la dirección Bosque Callejón Cano Transversal 40 21ª – 16, que era la informada por el contribuyente al momento del registro del ICA de este distrito; sin embargo, esta notificación no surtió efectos y fue devuelta por la causal "no reside", lo que obligó a notificar el requerimiento especial a través de la página web.

Por otro lado, sostuvo que en la liquidación de revisión se rechazaron los ingresos obtenidos por fuera del Distrito de Cartagena por valor de $4.327.716.000, ya que le fueron solicitados los soportes de las deducciones de la base gravable del ICA, como las declaraciones presentadas en el municipio donde se presentó el hecho generador del impuesto. El contribuyente aportó las declaraciones presentadas en Manizales y Buenaventura, de las cuales fueron aceptadas las primeras y no las segundas porque no contaban con el sello de presentado en banco.

En ese orden, considera que se respetó el debido proceso y demás garantías procesales, si se tiene en cuenta que al momento de resolverse el recurso de reconsideración se resolvió la modificación parcial de la resolución, aceptando los valores correspondientes a Manizales.

3.4. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA[6]

Mediante sentencia de fecha 1º de agosto de 2019, el Juzgado Quinto Administrativo de Cartagena resolvió:

> *"PRIMERO: Denegar las pretensiones principales de la demanda presentada por INVERSIONES PAUSANDU SAS, en contra del DISTRITO DE CARTAGENA DE INDIAS, por las razones expuestas en la parte considerativa de la sentencia.*
>
> *SEGUNDO: Declarar la nulidad parcial de la Resolución que resuelve recurso de reconsideración No. AMC-RES-001608-2017 del 4 de mayo de 2017, que a su vez modificó parcialmente la Resolución AMC-RES-No. 004489-2016 del 3 de noviembre de 2016, mediante la cual se expidió LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN y se impuso una sanción al contribuyente INVERSIONES PAYSANDU SAS, accediendo a la pretensión subsidiaria y por las consideraciones de la parte motiva.*

[5] Fl. 97 – 115 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[6] Fl. 199 – 223 cuaderno 1 del expediente digitalizado.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, TÉNGASE como valor a pagar a cargo del contribuyente INVERSIONES PAYSANDU SAS, por concepto de impuesto de industria y comercio del año 2013, valor a pagar determinado en la liquidación oficial y la sanción por inexactitud, la suma de DOCE MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL PESOS ($12.754.000)".

Sostuvo que, en el formulario de declaración No. 20141011594 el declarante anotó en la casilla de dirección de notificaciones y dirección de correspondencia: Bosque, Callejón Cano, Tranversal 40 21A -16, en Cartagena. Servientrega certificó que el correo dirigido a esa dirección fue devuelto, no fue entregado por haberse trasladado la sociedad, y no por encontrarse errada la dirección o por ser la misma desconocida.

Por lo anterior, consideró que era procedente la notificación en el portal web de la entidad, al no haber sido posible la notificación por correo, publicación que no vulnera los principios del debido proceso, publicidad y seguridad jurídica. Además, aunque la demandante afirma que no se hizo la fijación del acto en lugar visible o de acceso al público, esa es una afirmación que no tiene respaldo probatorio, máxime cuando la legalidad de la actuación se presume.

Sobre este punto, concluyó que el requerimiento especial fue debidamente notificado, por lo que no pueden acogerse los planteamientos de la parte demandante de la firmeza de la declaración y la pérdida de competencia de la entidad para decidir, toda vez que, la notificación del requerimiento se hizo el 28 de abril de 2016, es decir, antes de que vencieran los dos años previstos en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, señaló que le asiste razón a la entidad demandada al no aceptar la declaración del impuesto de industria y comercio de Buenaventura, porque no tiene ningún sello visible de pago lo que imposibilitaba verificar que efectivamente se presentaron y pagaron, por lo que no procedía la deducción de la base gravable del ICA. Sostuvo que, no es posible traer al proceso judicial pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa, ni se puede perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma; pues de lo contrario se desconocería el principio de lealtad procesal y la potestad de fiscalización de la autoridad tributaria.

En ese sentido, concluyó que no era posible acceder a las pretensiones principales de la demanda, por no haberse logrado desvirtuar la legalidad de las resoluciones acusadas que modificaron la declaración privada del ICA 2013, en el sentido de desconocer parcialmente los ingresos declarados como obtenidos fuera del Distrito de Cartagena.

Finalmente, consideró que era procedente acceder a la pretensión subsidiaria de reducción al 100% de la diferencia entre el valor declarado y el valor liquidado por la administración distrital, y no el 160% aplicado por la demandada, en virtud

del principio de favorabilidad reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016.

3.5. RECURSO DE APELACIÓN[7]

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, formulando los siguientes motivos de inconformidad con la decisión:

Considera que se configuró un defecto sustantivo por violación al principio de libertad probatoria y desconocimiento del precedente judicial, respecto de la oportunidad para presentar material probatorio. Al respecto, sostuvo que está probado que Inversiones Paysandú S.A.S. obtuvo ingresos en el Distrito de Buenaventura que fueron declaradas mediante el formulario No. 004887 del 28 de marzo de 2014, y que le fueron practicadas retenciones en la fuente a título de ICA en el Distrito de Cartagena por $1.659.000.

A pesar de lo anterior, la A quo denegó las pretensiones por considerar que la comprobación se debió hacer en la actuación administrativa y no en el proceso judicial, por lo que considera actuó con desconocimiento del criterio unificado del Consejo de Estado.

Insistió en la indebida notificación del requerimiento especial y la firmeza de la declaración, cuestionando que en la sentencia de primera instancia se sostuviera que la norma aplicable era el artículo 563 del Estatuto Tributario y a partir de ahí concluir que el envío del acto previo debía realizarse a la dirección informada por Paysandu en la declaración del ICA. Lo anterior, porque el mismo Estatuto Tributario Distrital en su artículo 337 remite para efectos de notificación de los actos de la administración tributaria distrital a los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional.

Resaltó que el Requerimiento Especial No. AMC-0FI-0026689 del 11 de abril de 2016 debió notificarse por correo a la dirección informada por Paysandu en el RUT, como lo ordena el artículo 565 del Estatuto Tributario, y no a la indicada en la declaración del ICA. Que la notificación por aviso no cumplió con la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 568 del Estatuto Tributario, ya que no se hizo la publicación en un lugar de acceso al público de la entidad, por lo que resulta ineficaz la notificación e inoponible la decisión, por lo que no se hizo la notificación del requerimiento dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar.

3.5 TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

[7] Fl. 199 – 223 cuaderno 2 del expediente digitalizado.

Por auto del 26 de octubre de 2020, se admitió el recurso de apelación presentado por la parte demandante, y se dispuso que una vez quedara ejecutoriada dicha decisión, corría el término de traslado para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que rindiera concepto de fondo, si a bien lo consideraba[8].

3.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.6.1. Parte demandante[9]

En su escrito de alegatos, en esencia, reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

3.6.2. Parte demandada[10]

Solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

3.6.4. Concepto del Ministerio Público

No rindió concepto.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

Revisado el expediente se observa que de conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, en el desarrollo de las etapas procesales de esta primera instancia se ejerció control de legalidad de estas. Por ello y como en esta instancia no se observan vicios procesales que acarreen la nulidad del proceso o impidan proferir decisión de fondo, se procederá a dictar la respectiva sentencia.

V.- CONSIDERACIONES

[8] Fl. 4 - 5 cuaderno 3 del expediente digitalizado.
[9] Fl. 17 - 24 cuaderno 3 del expediente digitalizado.
[10] 25 – 30 cuaderno 3 del expediente digitalizado.

5.1. Competencia

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en segunda instancia, por disposición del artículo 153 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales Administrativos conocen en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos.

5.2. Problema jurídico

En el caso bajo estudio, atendiendo al recurso de apelación interpuesto, la Sala considera pertinente abordar los siguientes problemas jurídicos:

¿La declaración privada del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2013, presentada por Inversiones Paysandu S.A., no podía ser objeto de liquidación oficial por parte de la demanda porque había adquirido firmeza al no haberse notificado en debida forma el requerimiento especial?

¿Resultaba procedente excluir de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos producidos por fuera del Distrito de Cartagena?

¿Resulta procedente valorar en sede judicial pruebas que no fueron presentadas a la entidad durante el procedimiento administrativo?

5.3. TESIS DE LA SALA

La Sala sostendrá como tesis que, la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2013, presentada por Inversiones Paysandu S.A.S., cobró firmeza el 2 de mayo de 2016, al no haberse notificado en debida forma el requerimiento especial hecho por la administración antes de esa oportunidad. Por lo tanto, para la fecha en que se expidió la liquidación oficial de revisión ya la entidad había perdido su facultad de revisión respecto de lo allí declarado, circunstancia que acarrea la nulidad de los actos administrativos demandados.

Adicionalmente, se sustentará que la parte actora sí logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos acusados, al acreditar en sede judicial la calidad de ingresos extraterritoriales; de manera que no había lugar a expedir liquidación oficial de revisión para modificar la declaración privada y mucho menos a imponer sanción por inexactitud. Como consecuencia de lo anterior, se revocará la sentencia de primera instancia y en su lugar se declarará la nulidad de los actos acusados.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

5.4.2.1. Oportunidad para notificar el requerimiento especial dentro del procedimiento administrativo tributario

El artículo 386 del Estatuto Tributario Distrital (Acuerdo 041 de 2006) establece que antes de efectuar la liquidación de revisión, la Secretaría de Hacienda Distrital deberá enviar al contribuyente, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar con explicación de las razones en que se sustentan y la cuantificación de los impuestos y retenciones que se pretendan adicionar, así como las sanciones que sean del caso. Señala la norma, además, que el término para la notificación, la suspensión del mismo y la respuesta al requerimiento especial, se regirán por lo señalado en los artículos 705, 706 y 707 del Estatuto Tributario Nacional.

Por su parte, el 705 del Estatuto Tributario Nacional -vigente para la fecha de los hechos- respecto del término para notificar el requerimiento, disponía:

> *"ARTÍCULO 705. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá* ***notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar****. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva".*

En cuanto al término general de firmeza de las declaraciones tributarias, el artículo 714 establece:

> *"ARTÍCULO 714. TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. La declaración tributaria quedará en firme sí,* ***dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial.*** *Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma (…)".*

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que aunque el texto de la disposición aluda a la «*firmeza de las declaraciones*», lo que allí se disciplina es la oportunidad con la que cuenta la autoridad tributaria para ejercer válidamente la potestad de revisión de las declaraciones de la que está investida, so pena de que caduque el ejercicio de esa potestad para un caso concreto, y se torne inmodificable la liquidación privada. Es este entonces un precepto procedimental que le fija a la autoridad un plazo perentorio de actuación[11].

[11] Sentencia de fecha 25 de noviembre de 2021, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicado 25000-23-37-000-2014-01202-01.

De igual manera, ha determinado la Sección Cuarta del Consejo de Estado que el precepto en cuestión incorpora una norma de carácter procesal, pues el mismo se limita a fijar el plazo general de caducidad para el ejercicio de la potestad de revisión encomendada a la autoridad tributaria, cuya inobservancia implica la pérdida de competencia por el factor temporal, en las condiciones previstas por los artículos 730 del ET y 137 del CPACA[12].

En cuanto a la notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, el artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional dispone que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

A su vez, el parágrafo 1° del artículo citado prevé que la notificación por correo **"se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario – RUT".**

El artículo 568 del E.T. dispone que devuelta la notificación enviada por correo procede la notificación por aviso publicado en la página web de la DIAN, sin embargo, la misma norma establece que la notificación por aviso no se aplica "*cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal*".

Por su parte, el Estatuto Tributario Distrital de Cartagena de Indias – Acuerdo No. 041 del 21 de diciembre de 2006[13] en su artículo 338, dispone que la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Distrital deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente. A su vez advierte la norma que, "cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará a la dirección que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general, de información oficial, comercial o bancaria".

---

[12] Sentencia de fecha 1° de julio de 2021, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicado 11001-03-27-000-2020-00004-00.
[13] Su contenido puede ser consultado en el link: https://www.cartagena.gov.co/Cartagena/sechacienda/estatutotributario/Documentos/Estatuto_Tributario.pdf

5.4.2. Prueba de la extraterritorialidad de los ingresos percibidos en otro municipio en el impuesto de industria y comercio

De acuerdo con el artículo 87 del Acuerdo 041 de 2006 (Estatuto Tributario Distrital de Cartagena) el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción de Cartagena D.T. y C., ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

En cuanto a la percepción del ingreso, el artículo 93 del mismo Estatuto prescribe:

> *"ARTICULO 93: PERCEPCIÓN DEL INGRESO. – Son percibidos en Cartagena D. T y C., como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.*
>
> *Son percibidos en Cartagena D. T y C., los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él".*

A su vez, el artículo 99 del acuerdo citado señala los requisitos para la procedencia de las exclusiones de la base gravable, indicando para los casos de los ingresos que sean obtenidos en otra jurisdicción municipal, que "*en el momento que lo solicite la administración tributaria Distrital en caso de investigación, deberá mostrar la declaración tributaria presentada en el municipio donde se presentó el hecho generador del impuesto*".

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido que para probar la extraterritorialidad en el impuesto de industria y comercio no existe tarifa legal preestablecida, por lo que es procedente deducir de la base gravable total, el ingreso obtenido en otros territorios, siempre que estos estén acreditados, por cualquier medio idóneo[14].

5.4.3. De la carga de la prueba en materia tributaria

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos,* ***siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial****, ni la ley la exija*»

[14] Sentencia del 22 de septiembre de 2016, Exp. No. 20648, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en las sentencias del 5 de diciembre de 2018, Exps. 21921 y 21526, C.P. Milton Chaves García, del 26 de septiembre de 2018, Exp. 22625, C.P. Milton Chaves García, del 23 de agosto de 2018, Exp. 22186, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de abril de 2021, Exp. 22920, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Al respecto, ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado que se trata de una presunción legal, lo que significa que el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos[15].; lo que a su vez implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

De este modo, se ha explicado que a la autoridad tributaria le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos, pero ante una comprobación especial o una exigencia legal, la carga de la prueba corre por cuenta del contribuyente.

En cuanto a la incorporación de pruebas en el marco del procedimiento administrativo tributario, el artículo 744 del Estatuto Tributario Nacional prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias[16].

Debe entenderse entonces, que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente tiene la oportunidad de controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal como garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Adicionalmente, ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado que «*con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad de llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar*[17]». Sobre este punto, en sentencia de 29 de agosto de 2019 consideró esa Corporación[18]:

> *"[…] 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*

---

15 Entre otras, sentencias del 1° de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez, del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

16 Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

17 Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

18 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 29 de agosto de 2019, Exp. 25000-23-37-000-2013-00363-01(21774), CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

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, exps. 22331 y 20130; y del 13 de octubre de 2016, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 22165)."

5.4.4. Aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria respecto de la sanción por inexactitud

El artículo 392 del Estatuto Tributario Distrital de Cartagena define las inexactitudes en las declaraciones tributarias, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 392.– INEXACTITUDES EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. – Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de deducciones, descuentos, exenciones, inexistentes, y en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o declarante. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

Sin perjuicio de las sanciones penales, en el caso de la declaración de retenciones de los impuestos Distritales, constituye inexactitud sancionable, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos".

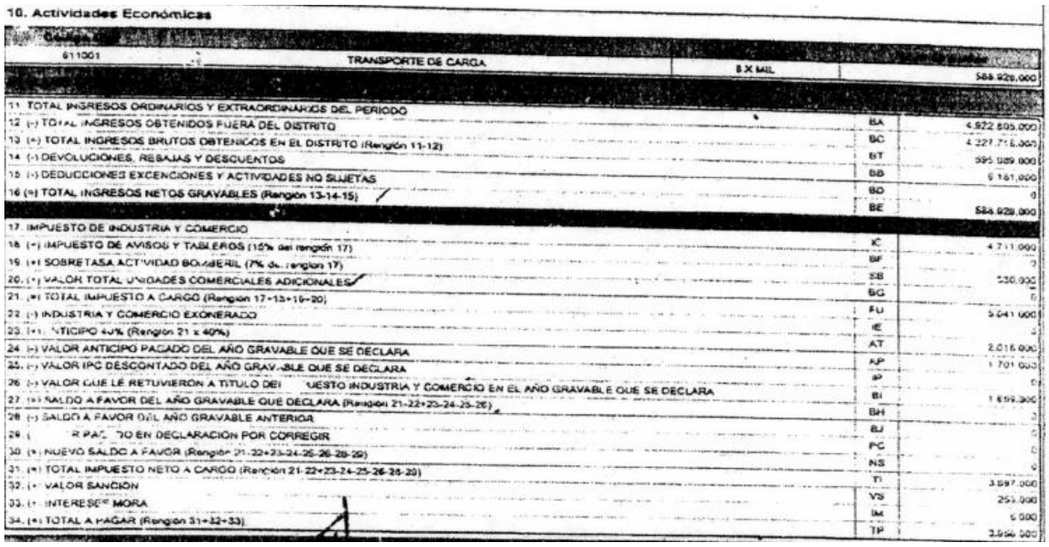
De acuerdo con el artículo 29 de la Constitución Política, en materia punitiva, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

El artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario, dispone que la sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

5.5. CASO CONCRETO

5.5.1. Hechos relevantes probados

5.5.1.1. El 2 de mayo de 2014, la sociedad Inversiones Paysandu S.A.S. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2013 en el Distrito de Cartagena[19], en la que se consignaron los siguientes valores:



10. Actividades Económicas			
611001	TRANSPORTE DE CARGA	8 X MIL	588.929.000
11. TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO		BA	4.922.595.000
12. (-) TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO		BC	4.227.715.000
13. (=) TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO (Renglón 11-12)		BT	395.989.000
14. (-) DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS		BD	9.181.000
15. (-) DEDUCCIONES EXCENCIONES Y ACTIVIDADES NO SUJETAS		BO	0
16. (=) TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES (Renglon 13-14-15)		BE	588.929.000
17. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO			
18. (+) IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS (15% del renglón 17)		IC	4.711.000
19. (+) SOBRETASA ACTIVIDAD BOMBERIL (7% de renglon 17)		BF	0
20. (+) VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES		SB	530.000
21. (=) TOTAL IMPUESTO A CARGO (Renglon 17+18+19+20)		BG	0
22. (-) INDUSTRIA Y COMERCIO EXONERADO		FU	5.241.000
23. (+) ANTICIPO 40% (Renglon 21 x 40%)		IE	0
24. (-) VALOR ANTICIPO PAGADO DEL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA		AT	2.016.000
25. (-) VALOR IPC DESCONTADO DEL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA		AP	1.701.000
26. (-) VALOR QUE LE RETUVIERON A TITULO DEL IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA		IP	0
27. (=) SALDO A FAVOR DEL AÑO GRAVABLE QUE DECLARA (Renglon 21-22+23-24-25-26)		BI	1.699.000
28. (-) SALDO A FAVOR DEL AÑO GRAVABLE ANTERIOR		BH	0
29. (-) PAGADO EN DECLARACION POR CORREGIR		EJ	0
30. (=) NUEVO SALDO A FAVOR (Renglon 21-22+23-24-25-26-28-29)		PC	0
31. (=) TOTAL IMPUESTO NETO A CARGO (Renglon 21-22+23-24-25-26-28-29)		NS	0
32. (+) VALOR SANCION		TI	3.597.000
33. (+) INTERESES MORA		VS	253.000
34. (=) TOTAL A PAGAR (Renglon 31+32+33)		IM	6.000
		TP	3.856.000

En la declaración privada se indicó como dirección de correspondencia en Cartagena de Indias, la siguiente: Bosque Callejón Cano Transv 40 21A-16.

5.5.1.2. La Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena expidió el requerimiento especial AMC-OFI-0026689-2016 del 11 de abril de 2016, por el cual proponía sancionar al contribuyente Inversiones Paysandu S.A.S. por inexactitud en la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2013, de conformidad con el artículo 302 del Acuerdo 041 de 2006[20].

5.5.1.3. El requerimiento especial fue enviado por correo el 18 de abril de 2016, mediante guía 1056953897912691 8 de la empresa Servientrega, a la dirección

[19] Fl. 207 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[20] Fl. 2 a 9 del documento 6.3. contenido en la carpeta "Anexos demanda" del expediente digitalizado.

Bosque Clj Ca Trnv 40 21 A 16. No obstante, el envío fue devuelto por la causal "no reside"[21].

5.5.1.4. Mediante Resolución No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016, la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena expidió liquidación de revisión e impuso sanción al contribuyente Inversiones Paysandú S.A.S., por encontrarse inexactitud en la declaración del año gravable 2013, por los siguientes conceptos[22]:

ARTÍCULO PRIMERO: Procédase expedir Liquidación de Revisión e imponer sanción, a cargo del contribuyente **INVERSIONES PAYSANDU S.A.S** identificado con **NIT: 810.006.450**, por encontrarse inexactitud en la declaración del año gravables 2013:

BASE GRAVABLE		LIQ.PRIVADA	LIQ OFICIAL	DIFERENCIA
total ingresos ordinarios y extraordinarios	BA	4,922,805,000	4,922,805,000	-
total ingresos obtenidos fuera del distrito	BC	4,327,716,000	-	(4,327,716,000)
total ingresos obtenidos	BT	595,089,000	4,922,805,000	4,327,716,000
devoluciones rebajas y descuentos	BB	6,161,000	-	(6,161,000)
deducciones, excenciones y actividades no sujetas	BD	-	-	-
total ingresos netos gravables	BE	588,928,000	4,922,805,000	4,333,877,000
				-
LIQUIDACION PRIVADA DEL IMPUESTO				-
impuesto de industria y comercio	IC	4,711,000	34,460,000	29,749,000
impuesto de avisos y tableros	BF	-	-	-
sobretasa actividad bomberil	SB	330,000	2,412,000	2,082,000
total impuesto a cargo	**FU**	**5,041,000**	**36,872,000**	31,831,000
anticipo del 40%	AT	2,016,000	2,016,000	-
valor anticipo pagado del año gravable que se declara	AP	1,701,000	1,701,000	-
descuento del ipc	IP	-	-	-
valor que le retuvieron a titulo de impuesto de ind y comercio	BI	1,659,000	-	1,659,000
saldo a favor en el periodo	SC	-	-	-
saldo a favor en el periodo anterior	SA	-	-	-
Valor pagado en declaración a corregir			-	-
total impuesto ica neto a cargo	TA	3,697,000	37,187,000	33,490,000
sancion	VS	-		53,584,000
intereses de mora	IM	-		
total a pagar	TP	-	37,187,000	87,074,000

5.5.1.5. Contra la liquidación de revisión la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración[23] poniendo de presente la indebida notificación del requerimiento especial y la procedencia de la exclusión de los ingresos obtenidos en Manizales y Buenaventura.

Al recurso se acompañaron las declaraciones del ICA presentadas en Manizales y Buenaventura; en la primera se registraron $3.776.565.000 como ingresos brutos percibidos en Manizales y tiene el sello de presentado y pagado en banco[24]. En cuanto a la liquidación presentada en Buenaventura, aparecen registrados $585.560.000 como ingresos obtenidos en ese distrito especial pero no tiene sello de presentado y pagado en banco[25].

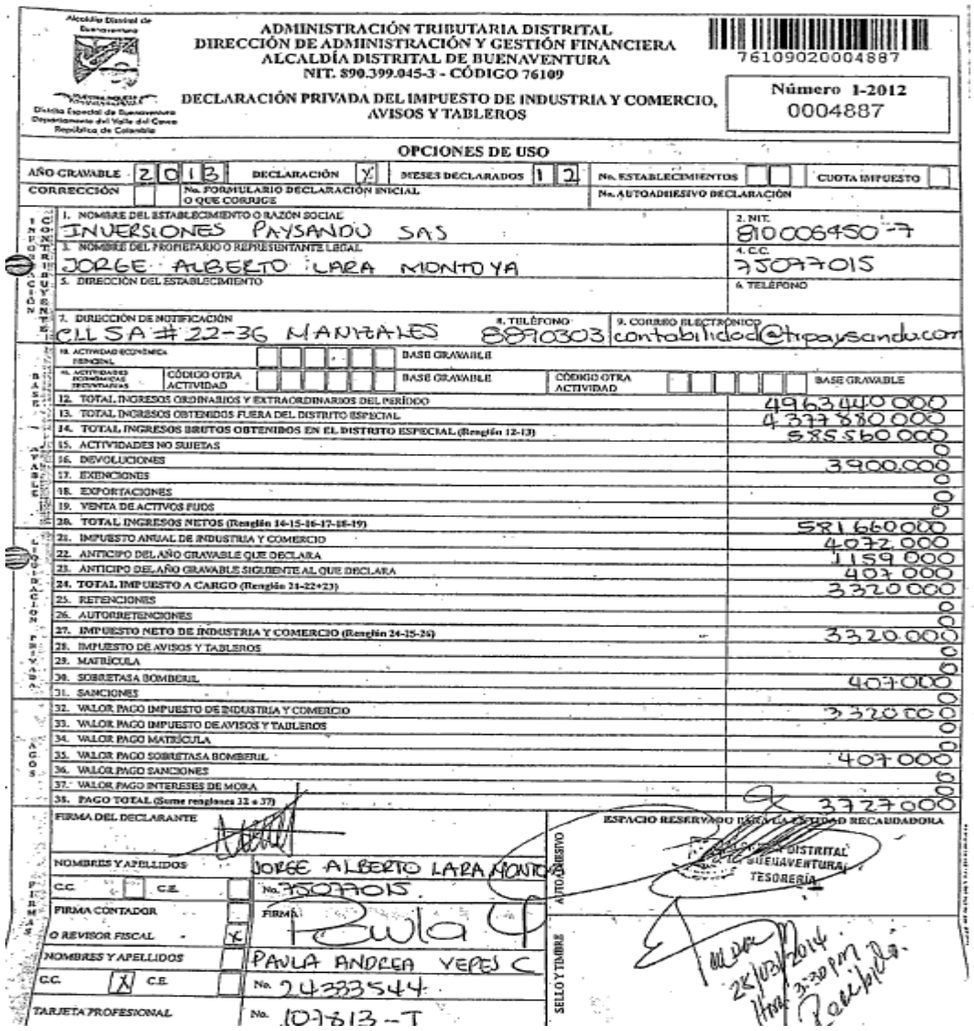
[21] Fl. 191 – 192 cuaderno 2 del expediente digitalizado.
[22] Fl. 150 – 153 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[23] Fl. 139 – 143 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[24] Fl. 145 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[25] Fl. 144 cuaderno 1 del expediente digitalizado.

5.5.1.6. El recurso de reconsideración fue resuelto mediante Resolución No. AMC-RES-001608-2017[26], en la cual se modificó parcialmente la liquidación de revisión, quedando de la siguiente manera:

B-	BASE GRAVABLE 2013		LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN PRIVADA	DIFERENCIA
11	Total ingresos Ordinarios y Extraordinarios	BA	4.922.805.000	4.922.805.000	0
12	(-) Total ingresos obtenidos fuera del Distrito	BC	3.776.565.000	4.327.716.000	551.151.000
13	(=) Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito (renglón 11-12)	BT	1.146.240.000	595.089.000	551.151.000
14	(-) Devoluciones, Rebajas y Descuentos	BB	6.161.000	6.161.000	0
15	(-) Deducciones, Exenciones y actividades no sujetas	BD	0	0	0
16	(=) Total ingresos Gravables (renglón 13-14-15)	BE	1.140.079.000	588.928.000	551.151.000
C.	LIQUIDACIÓN PRIVADA DE IMPUESTOS				
17	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	IC	9.121.000	4.711.000	4.410.000
18	(+) IMPUESTO DE AVISOS YTABLEROS (15% de renglón 17)	BF	0	0	
19	(+) SOBRETASA ACTIVIDAD BOMBERIL (7% del renglón 17)	SB	638.000	330.000	308.000
20	(+) VALOR TOTAL DE UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES	BG	0	0	0
21	(=) TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO (renglón 17+18+19+20)	FU	9.759.000	5.041.000	4.718.000
22	ANTICIPO 40% (Renglón 21 x 40%)	AT	2.016.000	2.016.000	0
23	(-) VALOR ANTICIPO PAGADO DEL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA	AP	1.701.000	1.701.000	0
24	(-) VALOR IPC DESCONTADO DEL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA	IP	0	0	0
25.	(-) VALOR QUE LE RETUVIERON A TITULO DEL IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA	BI	0	1.659.000	1.659.000
26	SALDO A FAVOR DEL AÑO GRAVABLE QUE SE DECLARA	BH	0	0	0
27	(-) SALDO A FAVOR DEL AÑO GRAVABLE ANTERIOR	BJ	0	0	0
28	(=) TOTAL IMPUESTO NETO A CARGO (renglón 21+22-23-24-25-27)	TI	10.074.000	3.697.000	6.377.000
29	VALOR SANCIÓN POR INEXACTITUD (160% Dif. del renglón 28)	VS	10.203.000	0	10.203.000
30	(+) INTERESES MORA	IM	0	0	0
31	TOTAL A PAGAR (Dif.de renglón 28+29+30)	TP	16.580.000	0	16.580.000

5.5.1.7. Con la demanda se aportó la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por el año gravable 2013 presentada por Inversiones Paysandy S.A.S. en el Distrito de Buenaventura y una certificación expedida por el Jefe de la Administración Tributaria Distrital en el que se hace constar que la declaración fue presentada y pagada el 27 de marzo de 2014, por valor de $3.727.000[27]:

[26] Fl. 40 – 48 cuaderno 1 del expediente digitalizado.
[27] Fl. 50 – 51 cuaderno 1 del expediente digitalizado.



ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DISTRITAL
DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN FINANCIERA
ALCALDÍA DISTRITAL DE BUENAVENTURA
NIT. 890.399.045-3 - CÓDIGO 76109

DECLARACIÓN PRIVADA DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS

76109020004887

Número 1-2012
0004887

OPCIONES DE USO

AÑO GRAVABLE 2013 | DECLARACIÓN X | MESES DECLARADOS 12 | No. ESTABLECIMIENTOS | CUOTA IMPUESTO
CORRECCIÓN | No. FORMULARIO DECLARACIÓN INICIAL O QUE CORRIGE | No. AUTOADHESIVO DECLARACIÓN

INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

1. NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO O RAZÓN SOCIAL: INVERSIONES PAYSANDU SAS — 2. NIT. 810006450-7
3. NOMBRE DEL PROPIETARIO O REPRESENTANTE LEGAL: JORGE ALBERTO LARA MONTOYA — 4. C.C. 75077015
5. DIRECCIÓN DEL ESTABLECIMIENTO — 6. TELÉFONO
7. DIRECCIÓN DE NOTIFICACIÓN: CLL 5A # 22-36 MANIZALES — 8. TELÉFONO 8870303 — 9. CORREO ELECTRÓNICO: contabilidad@tipaysandu.com

		BASE GRAVABLE
10. ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL		
11. ACTIVIDADES ECONÓMICAS SECUNDARIAS — CÓDIGO OTRA ACTIVIDAD		
11. ACTIVIDADES ECONÓMICAS SECUNDARIAS — CÓDIGO OTRA ACTIVIDAD		

INFORMACIÓN TRIBUTARIA

12. TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DEL PERÍODO	4963440000
13. TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO ESPECIAL	4377880000
14. TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO ESPECIAL (Renglón 12-13)	585560000
15. ACTIVIDADES NO SUJETAS	0
16. DEVOLUCIONES	3900000
17. EXENCIONES	0
18. EXPORTACIONES	0
19. VENTA DE ACTIVOS FIJOS	0
20. TOTAL INGRESOS NETOS (Renglón 14-15-16-17-18-19)	581660000
21. IMPUESTO ANUAL DE INDUSTRIA Y COMERCIO	4032000
22. ANTICIPO DEL AÑO GRAVABLE QUE DECLARA	1159000
23. ANTICIPO DEL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE AL QUE DECLARA	407000
24. TOTAL IMPUESTO A CARGO (Renglón 21-22+23)	3320000
25. RETENCIONES	0
26. AUTORRETENCIONES	0
27. IMPUESTO NETO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Renglón 24-25-26)	3320000
28. IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS	0
29. MATRÍCULA	0
30. SOBRETASA BOMBERIL	407000
31. SANCIONES	0
32. VALOR PAGO IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	3320000
33. VALOR PAGO IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS	0
34. VALOR PAGO MATRÍCULA	0
35. VALOR PAGO SOBRETASA BOMBERIL	407000
36. VALOR PAGO SANCIONES	0
37. VALOR PAGO INTERESES DE MORA	0
38. PAGO TOTAL (Sume renglones 32 a 37)	3727000

FIRMA DEL DECLARANTE
NOMBRES Y APELLIDOS: JORGE ALBERTO LARA MONTOYA
C.C. X C.E. No. 75077015
FIRMA CONTADOR
O REVISOR FISCAL X
NOMBRES Y APELLIDOS: PAULA ANDREA VEPES C
C.C. X C.E. No. 24333544
TARJETA PROFESIONAL No. 107813-T

ESPACIO RESERVADO PARA LA ENTIDAD RECAUDADORA
DISTRITAL BUENAVENTURA TESORERIA
28/03/2014 Hora 3:30 PM

SELLO Y TIMBRE — AUTOADHESIVO

5.5.1.8. De acuerdo con la información que aparece en el Registro Único Tributario, la dirección registrada de Inversiones Paysandu S.A.S. es Cl 5 A 22 36 en la ciudad de Manizales - Caldas[28].

5.5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico

Aplicado el marco normativo y jurisprudencial expuesto a los hechos relevantes probados, procede la Sala a resolver los problemas jurídicos planteados, de acuerdo con el recurso de apelación propuesto por la parte demandante.

5.5.2.1. Sobre la falta de notificación del requerimiento especial y la firmeza de la declaración privada

[28] Fl. 43 cuaderno 2 del expediente digitalizado.

Como se expuso en el marco jurídico de esta providencia, el Estatuto Tributario Nacional, aplicado a las actuaciones de determinación de impuestos de la administración distrital, establece que los actos administrativos deben ser notificados personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente, la cual se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario – RUT.

De igual manera, señala la normativa que cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto. A su vez, se indica que cuando las notificaciones sean devueltas por el correo, los actos administrativos serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutiva del acto administrativo, en el portal web de la entidad, sin embargo, esta forma de notificación subsidiaria no procede cuando la devolución se produzca por envío a una dirección distinta a la informada, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

En el presente caso está acreditado que el requerimiento especial No. AMC-OFI-0026689-2016 del 11 de abril de 2016, en el cual la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena propone modificar la liquidación privada del ICA 2013 presentada por Inversiones Paysandu S.A.S. fue enviado por correo, para efectos de notificación, a la dirección: Bosque Clj Ca Trnv 40 21 A 16 en la ciudad de CArtagena, y fue devuelta por la causal "no reside" como consta en la guía de servicios de Servientrega. De acuerdo con la información suministrada por el contribuyente Inversiones Paysandu S.A.S. en el Registro Único Tributario -RUT- para el año 2015, su dirección principal es Cl 5 A 22 36 en la ciudad de Manizales – Caldas.

Se desprende de lo anterior que, la dirección a la que fue enviado el requerimiento especial no corresponde a la informada por el contribuyente en el RUT, al punto que fue devuelta por la empresa de mensajería porque el destinatario no residìa. Ante esta eventualidad, le correspondía a la entidad demandada intentar, dentro del término legal, nuevamente la notificación a la dirección correcta; actuación que no acreditó haber realizado la administración distrital.

De acuerdo a lo consignado en los considerandos de la Resolución No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016, al no poderse efectuar la notificación por correo, se procedió a la notificación por la página web del Distrito de Cartagena. Al respecto, cabe advertir que no era procedente que la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena realizara la notificación por aviso publicado en la página web, teniendo en cuenta que la devolución de la notificación por correo se produjo por tratarse de una dirección distinta de la informada en el RUT.

Determinado lo anterior, corresponde entonces establecer si la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2013, presentada por Inversiones Paysandú S.A.S., cobró firmeza o si era procedente que la entidad demandada profiriera la liquidación oficial de revisión.

Como se expuso en acápite anterior, según los lineamientos de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario Nacional, el requerimiento previo deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar o dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de presentación de la declaración, si esta fue extemporánea; y si dentro de ese término no se ha notificado el requerimiento especial, la declaración tributaria quedará en firme. Al respecto, ha precisado el Consejo de Estado que se trata de un término de caducidad que debe atender la autoridad tributaria, so pena de perder la competencia para revisar la declaración privada.

En el caso objeto de estudio, la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena expidió liquidación oficial de revisión respecto de la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2013 presentada por el contribuyente Inversiones Paysandú S.A.S. Tal como lo dispone el artículo 92 del Acuerdo 041 de 2006, los contribuyentes de este impuesto deberán presentar su declaración privada y pagar simultáneamente el impuesto, de conformidad con el decreto de plazo que para el efecto establezca el Alcalde Mayor de Cartagena.

El plazo para presentar la declaración del ICA año gravable 2013 vencía el 30 de abril de 2014, como se estableció en el Decreto 1603 del 31 de diciembre de 2013[29] y la declaración fue presentada y pagada por Inversiones Paysandú S.A.S. el 2 de mayo del mismo año, es decir, de manera extemporánea. En ese sentido, los dos años con que contaba la entidad demandada para notificar el requerimiento especial vencieron el 2 de mayo de 2016.

Así pues, teniendo en cuenta que el requerimiento especial en este caso fue enviado por correo a una dirección errada y que no se intentó por la administración realizarla nuevamente a la dirección correcta informada por el contribuyente en el RUT, no puede tenerse por notificado el requerimiento especial con la publicación que hiciera la demandada en su página web, pues se reitera, este tipo de notificación subsidiaria no procedía en este caso. En consecuencia, es dable concluir que nunca se notificó a Inversiones Paysandú S.A.S. el requerimiento especial.

---

29 http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/decreto%201603%20de%202013%20-%20cartagena.pdf

En ese sentido, la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena perdió la oportunidad con la que contaba para ejercer válidamente la potestad de revisión de la declaración privada presentada por la demandante, pues el ejercicio de esa potestad caducó y se tornó en inmodificable aquella. De este modo, se tiene que la entidad demandada expidió la liquidación oficial de revisión el de noviembre de 2016, es decir, cuando ya había caducado la oportunidad para hacerlo.

Así las cosas, le asiste razón a la parte demandante en su apelación en cuanto a que, la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2013 cobró firmeza el 2 de mayo de 2016, al no haberse notificado en debida forma el requerimiento especial hecho por la administración antes de esa oportunidad. Por lo tanto, para la fecha en que se expidió la liquidación oficial de revisión ya la entidad había perdido su facultad de revisión respecto de lo allí declarado, circunstancia que acarrea la nulidad de los actos administrativos demandados.

5.5.2.1. Sobre la prueba de los ingresos obtenidos por Inversiones Paysandu fuera del Distrito de Cartagena

Otro de los motivos de inconformidad con la sentencia de primera instancia que plantea la parte actora, hace relación a la falta de valoración de las pruebas que fueron aportadas con la demanda, por considerar la A quo que al no haberse presentado en sede administrativa, las mismas no podían ser tenidas en cuenta en sede judicial.

En primer lugar, resulta pertinente advertir que, cuando en uso de sus facultades de fiscalización, la autoridad tributaria exige al contribuyente que demuestre que los datos consignados en la declaración corresponden con la realidad, le corresponde a este último la carga de la prueba, para lo que deberá, dentro de las oportunidades previstas en el artículo 744 del Estatuto Tributario, aportar las probanzas que considere necesarias para establecer la veracidad de los valores declarados.

En ese sentido, es cierto que habiéndose iniciado una investigación administrativa en su contra, por parte de la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena, le correspondía a la sociedad demandante acreditar que los ingresos reportados como devengados fuera del Distrito de Cartagena sí fueron declarados en el Distrito de Buenaventura. Esto debía hacerlo aportando la documentación correspondiente, específicamente las declaraciones presentadas en el otro distrito.

Del material probatorio aportado se evidencia que, efectivamente, la demandante no logró acreditar esos aspectos en sede administrativa, pues no lo hizo dentro del término para dar respuesta al requerimiento especial, ni dentro

de la oportunidad para presentar el recurso de reconsideración, ya que en ese momento si bien aportó las declaraciones del ICA presentadas en Manizales y Buenaventura correspondientes al año gravable 2013, las de Buenaventura no fueron tenidas en cuenta por no tener sello de presentado y pagado en banco.

No obstante lo anterior, como lo ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el hecho que los contribuyentes no aporten pruebas dentro de las oportunidades previstas en el artículo 744 del Estatuto Tributario, no impide que con la demanda y demás oportunidades probatorias dentro del proceso judicial, allegue nuevas pruebas o mejore las aportadas en sede administrativa. Cuando esto sucede, el juez no tiene impedimento para valorar pruebas diferentes a las analizadas por la administración.

En el caso objeto de estudio, luego de finalizado el procedimiento administrativo el contribuyente aportó la declaración del ICA correspondiente a los primeros dos meses del año 2013 presentada en el Distrito de Buenaventura, esta vez con la constancia de presentación y pago; además, se aportó una certificación expedida por el Jefe de la Administración Tributaria Distrital en el que se hace constar que la declaración fue presentada y pagada el 27 de marzo de 2014, por valor de $3.727.000. En la declaración presentada en Buenaventura se incluyeron como ingresos percibidos en ese Distrito la suma de $585.560.000, que coincide con la cantidad que fue desconocida en la resolución por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Así las cosas, es dable concluir que en sede judicial la sociedad demandante logró acreditar que se trataba de ingresos obtenidos en otra jurisdicción municipal, y que como lo dispone el artículo 99 del Estatuto Tributario Distrital, procedía su exclusión de la base gravable del impuesto, porque tales ingresos fueron incluidos en la declaración presentada y pagada en Buenaventura.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala considera que no resultó acertada la decisión de la A quo, especialmente porque no valoró las pruebas aportadas por la demandante que daban cuenta del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aunque ello no se hubiera hecho dentro de las oportunidades probatorias en sede administrativa.

En ese sentido, concluye el Tribunal que la parte actora sí logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos acusados, al acreditar en sede judicial, la calidad de ingresos extraterritoriales; de manera que no había lugar a expedir liquidación oficial de revisión para modificar la declaración privada y mucho menos a imponer sanción por inexactitud.

En consecuencia, se declarará la nulidad de las Resoluciones No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016 y AMC-RES-001608-2017 del 4 de mayo de 2017, ambas proferidas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena, por las cuales se expidió liquidación oficial de revisión al contribuyente Inversiones

Paysandu S.A.S., por encontrarse inexactitud en la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2013.

A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por la demandante y que no hay lugar a imponer sanción alguna por inexactitud.

6. Condena en costas en segunda instancia

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala, que "*Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil*". A su vez, el artículo 365 del Código General del Proceso en su numeral 1 señala que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación. Por su parte, los numerales 4 y 5 de la misma norma disponen, respectivamente, que "*Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias*".

En consecuencia, al revocarse totalmente la sentencia de primera instancia, se condenará en costas de ambas instancias a la parte demandada, las cuales serán liquidadas de forma conjunta por el juzgado de primera instancia.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia de primera instancia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar se dispone:

SEGUNDO: Declarar la nulidad de las Resoluciones No. AMC-RES-004489-2016 del 3 de noviembre de 2016 y AMC-RES-001608-2017 del 4 de mayo de 2017, ambas proferidas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena, por las cuales se expidió liquidación oficial de revisión al contribuyente Inversiones Paysandu S.A.S., por encontrarse inexactitud en la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2013; por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por la vigencia 2013, presentada por la sociedad Inversiones Paysandu S.A.S.; por lo que no hay lugar a imponer sanción alguna por inexactitud.

TERCERO: Condenar en costas de primera y segunda instancia a la parte demandada, las cuales deberán ser liquidadas por el juzgado de primera instancia.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia, remítase el expediente al juzgado de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: el proyecto de esta providencia fue estudiado y decidido en sesión virtual de la fecha.

LOS MAGISTRADOS

OSCAR IVÁN CASTAÑEDA DAZA

MARCELA DE JESÚS LÓPEZ ÁLVAREZ

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-33-33-005-2017-00290-01
Demandante	Inversiones Paysandú S.A.S.
Demandado	Distrito de Cartagena
Magistrado Ponente	Oscar Iván Castañeda Daza