

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: Medio de control Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación 25000-23-37-000-2012-00162-01 (**20779**)
Demandante: EXCAVACIONES Y PROYECTOS DE COLOMBIA S.A.S.
Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DE HACIENDA

Temas: Sentencia *ultra* y extra *petita*. Solicitud de devolución por pago en exceso o de lo no debido.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 30 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad de los actos demandados¹.

ANTECEDENTES

La sociedad Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S., presentó en Bogotá declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (en adelante ICA) por los bimestres 1º a 5º del año gravable 2009². Dichas declaraciones fueron presentadas sin la firma de revisor fiscal³.

El 28 de enero de 2010, la empresa demandante presentó en el municipio de Puerto Libertador (Córdoba), la declaración de ICA correspondiente al año gravable 2009⁴.

El 19 de julio de 2010, la demandante presentó nuevamente en el Distrito Capital, con la respectiva firma de revisor fiscal, las declaraciones de ICA de los bimestres 1º a 5º del año gravable 2009⁵.

¹ Folios 97 a 128 c. p.

² Folios 17 a 21 c. antecedentes.

³ Acorde con el Decreto 807 de 1993, artículo 13, numeral 7º: "Para el caso de las declaraciones de impuesto de industria y comercio y avisos y tableros y en las declaraciones relativas a los Impuestos al consumo y de retención en la fuente de Impuestos distritales, la firma del revisor fiscal, cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal". Por su parte, el artículo 17 ídem prevé: "Las declaraciones de los Impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, se tendrán por no presentadas en los casos consagrados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario Nacional".

⁴ Folio 22 c. p.

⁵ Folios 12 al 16 c. antecedentes.

Posteriormente, el 29 de julio de 2010, la demandante radicó ante la Secretaría de Hacienda Distrital – Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, solicitud de compensación y devolución por pago de lo no debido en cuantía de \$169.306.000⁶.

Mediante Resolución 2011EE19827 DDI 003299 de 10 de febrero de 2011,⁷ la Secretaría de Hacienda Distrital negó la solicitud de devolución de ICA presentada por la demandante. Esta decisión fue recurrida en reconsideración el 7 de abril de 2011⁸.

A través de la Resolución DDI 005667 de 28 de febrero de 2012, la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, resolvió el recurso de reconsideración, en virtud del cual confirmó en todas y cada una de las partes la Resolución 2011EE19827 DDI 003299⁹.

DEMANDA

La sociedad Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

"1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos que, en su orden, rechazaron ilegalmente la solicitud de devolución de pago en exceso conforme a lo relatado:

- a) Resolución 2011 EEE 19827 DDI 003299, y
- b) Resolución D.D.I. 005667 del 28 de febrero de 2012.

2. Que como restablecimiento del derecho se ordene a la parte demandada realizar la restitución de la suma recibida por impuesto de ICA más las actualizaciones a que haya lugar hasta la fecha en que tal hecho se produzca."

Normas invocadas como violadas y concepto de violación:

La demandante invocó como normas violadas los artículos 363, 29 y 83 de la Constitución Política, los artículos 683, 580 literal d) y artículo 588 parágrafo segundo del Estatuto Tributario y el artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

Respecto del concepto de violación de las normas de orden constitucional

Violación del principio de equidad consagrado en el artículo 363 Constitución Política, dado que la demandante pagó en Bogotá un mayor valor por concepto de ICA por los bimestres 1 a 5 de 2009, luego, le corresponde a esta jurisdicción devolverlo, ya que carece de causa legítima para retenerlo.

⁶ Folio 1 a 11 c. a.

⁷ Folio 48 a 50 c. a.

⁸ Folio 51 a 53 c. a.

⁹ Folios 67 a 71 c. a.

Como las primeras declaraciones de ICA por los bimestres 1 a 5 de 2009 presentadas por Excavaciones y Proyectos Colombia S.A.S se tienen por no presentadas, por haber omitido la firma de revisor fiscal, la demandante aplicó el procedimiento adecuado, para el efecto, presentó nuevas declaraciones de ICA por los periodos objeto de discusión, en las cuales liquidó la sanción por extemporaneidad y, con posterioridad, solicitó la devolución de lo pagado en exceso; previa comprobación de que los ingresos no correspondían al Distrito Capital, sino al municipio de Puerto Libertador, Córdoba.

El procedimiento efectuado por Excavaciones y Proyectos Colombia S.A.S fue ilegalmente desconocido por la demandada, por cuanto el Distrito pretende que la demandante hubiera presentado proyecto de corrección a fin de que fueran corregidas declaraciones que por disposición legal se tienen por no presentadas.

Negar la devolución del mayor valor pagado vulnera el debido proceso de qué trata el artículo 29 de la Constitución Política y, a su vez, la buena fe consagrada en el artículo 83 *ídem*, que preside toda obligación, pues no puede el Estado apartarse de ella para arrogarse impuestos que no le corresponden.

Respecto del concepto de violación de las normas de orden legal

Con fundamento en el artículo 580 literal d) del Estatuto Tributario Nacional, en el presente caso, siendo que las declaraciones iniciales de ICA fueron presentadas sin la firma de revisor fiscal y, por ende, al ser consideradas como no presentadas, habilitan al contribuyente a presentar nuevas declaraciones extemporáneas, con la respectiva subsanación de la firma del revisor fiscal, sin necesidad de pronunciamiento alguno por parte de la autoridad tributaria.

La jurisdicción de Bogotá, al aducir la firmeza de declaraciones que deben tenerse por no presentadas, legítima para sí, sin apoyo legal, ingresos tributarios de otra jurisdicción desconociendo el artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

Este artículo 683 del Estatuto Tributario resulta violado por parte de la Administración Tributaria, por cuanto reclama de los funcionarios tener una recta aplicación de la ley y espíritu de justicia, lo que se está desconociendo, al negarse la devolución del impuesto pagado en Bogotá, jurisdicción en la que no ocurrió el hecho generador. De igual forma resulta violado el artículo 850 *ídem*, el cual ordena a la autoridad tributaria devolver los pagos en exceso o de lo no debido.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital, se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹⁰:

¹⁰ Folios 50 a 54 c. p.

En relación con los artículos 29, 83 y 363 de la C.P., manifestó que las actuaciones de la Administración se encuentran sujetas a la Constitución y a la Ley, que atendió de manera estricta todos los procedimientos y que no accedió a la solicitud de devolución del contribuyente por no corresponder al trámite previsto para tal fin.

Manifestó que acorde con el concepto jurídico No. 1194 de julio de 2009 y 1180 de octubre de 2008, las declaraciones gozan de presunción de legalidad y veracidad hasta que la Administración no profiera auto declarativo en el que señale que las declaraciones presentadas sin la firma de revisor fiscal se tienen por no presentadas.

De igual forma señaló que en atención al artículo 20 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 589 del E.T., por tratarse de una declaración que pretende disminuir el valor a pagar, la demandante debió presentar proyecto de corrección ante la Dirección Distrital de Impuestos, dentro del término de un año, para que la Administración verificara la viabilidad de la corrección y profiriera la liquidación oficial de corrección correspondiente o negara la misma mediante acto motivado.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca**, Sección Cuarta, Subsección A, **declaró la nulidad de los actos demandados**. Las razones de la decisión se resumen así¹¹:

Para la solicitud de devolución de pago de lo no debido, no es requisito presentar solicitud de corrección de la declaración que contiene los valores cuya devolución se solicita, dado que el contribuyente está solicitando la devolución de un pago que no tiene soporte legal.

La sociedad accionante aceptó que realizó actividades de prestación de servicios gravadas con ICA, como consecuencia de la ejecución de contratos de prestación de servicios en la jurisdicción del municipio de Puerto Libertador (Córdoba), durante el año gravable 2009.

Ahora, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio es la persona que realiza o desarrolla actividades comerciales, industriales y de servicios dentro de la respectiva jurisdicción municipal¹², la obligación tributaria que genera la causación del impuesto de industria y comercio es la realización efectiva de la actividad en el respectivo ente territorial.

De esta manera, se tiene que el Distrito Capital no ha de percibir ingresos por concepto de ICA por cuanto la actividad gravada no se realizó en su jurisdicción, dado que los ingresos de la demandante en el año gravable 2009 fueron obtenidos en el municipio de Puerto Libertador, ente territorial en el cual la demandante presentó y pagó la declaración de ICA del periodo gravable en mención.

¹¹ Folios 97 a 128 c. p.

¹² Artículo 32, Ley 14 de 1983.

En consecuencia, manifestó el *a quo* que se presentó un pago de lo no debido en lo que respecta a las declaraciones de ICA de los bimestres 1 a 5 del año 2009 en la jurisdicción de Bogotá, cuya devolución procede sin que se requiera de la corrección de las declaraciones presentadas por la demandante.

Por ende, declaró la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho ordenó la devolución a la demandante de los valores pagados en Bogotá D.C. por concepto de ICA correspondiente a los bimestres 1 al 5 del año gravable 2009, con el respectivo interés legal del 6% previsto en el artículo 1617 del C.C., el cual debe ser calculado desde la fecha en que se realizó el pago, hasta la fecha en que se efectúe la devolución respectiva.

Finalmente, no condenó en costas a la entidad demandada en consideración a que el recaudo tributario reviste un interés público.

RECURSO DE APELACION

La **demandada apeló** con fundamento en los siguientes argumentos:¹³

Señaló que la sentencia de primera instancia es *ultra o extra petita*, por cuanto desconoce la jurisdicción rogada y el principio de congruencia, dado que el *a quo* no tuvo en cuenta los argumentos expuestos por la demandante al momento de proferir el fallo.

De igual forma, manifestó que la sentencia no fue suficientemente motivada, dado que tuvo como prueba la declaración que el contribuyente presentó en el municipio de Puerto Libertador, Córdoba, a fin de determinar que la demandante no es sujeto pasivo de ICA en Bogotá D.C.

Finalmente, solicitó que en caso que los anteriores cargos de apelación no fueran acogidos, se modifique la sentencia de primera instancia, en el sentido de exonerar a la Administración del pago de intereses sobre las sumas a devolver, toda vez que lo pagado a la Administración se dio por culpa o dolo de la demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** manifestó lo siguiente¹⁴:

Indicó que desde que presentó la solicitud de devolución ante la Oficina de Impuestos Distritales, acompañó las pruebas de la declaración presentada en el municipio de Puerto Libertador, el recibo de pago expedido por la División de Tesorería de la Alcaldía y el certificado de liquidador de impuestos que da cuenta de la actividad gravada realizada en el año gravable 2009, todo en conexión con el municipio de Puerto Libertador. Razón por la cual no existe duda de que la única pretensión de la

¹³ Folios 132 a 136 c.p.

¹⁴ Folios 148 A 153 c. p.

demandante era recuperar en Bogotá dineros entregados por error a título de ICA.

No es cierto que haya incongruencia en la sentencia de primera instancia ni desconocimiento de la jurisdicción rogada. La sociedad demandante presentó solicitud de devolución por pago de lo no debido de un impuesto que demostró no se había causado en Bogotá, sino en otra jurisdicción. La Autoridad Tributaria Distrital no cuestionó este hecho, ni las pruebas aportadas, simplemente se limitó a tachar el procedimiento adoptado para la corrección de las declaraciones iniciales.

Indicó que no hay falta de motivación de la sentencia, lo que realmente se observa es falta de sustentación del cargo por la apelante. No se dice ni se explica por qué no es suficiente la motivación, dejando la sensación de que la motivación sólo sería procedente si se concluye una motivación adversa al demandante.

Finalmente, señala que los intereses decretados a su favor deben confirmarse por la desvalorización de la moneda y porque al momento de solicitar la devolución, no fueron entregados, pese haberse demostrado el error de pago de la demandante.

La **demandada** reiteró lo manifestado en el recurso de apelación¹⁵.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El 30 de abril de 2014 el presente proceso entró al despacho para fallo de la entonces Consejera de Estado Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez¹⁶; magistrada que laboró en el Consejo de Estado hasta el 25 de abril de 2016. En su reemplazo, el 18 de octubre de 2016 tomó posesión como nueva Consejera de Estado la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

La Dra. Carvajal Basto, mediante auto del 21 de noviembre de 2016, se declaró impedida para conocer del presente proceso, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del Código General del Proceso, por cuanto en primera instancia suscribió la sentencia que ahora es objeto del recurso de apelación.

Debido a ausencia de quórum en esta Sección, el 8 de febrero de 2017 se designó como conjuez a la Dra. María Eugenia Sánchez Estrada, a fin de resolver el impedimento manifestado por la Dra. Carvajal Basto. Mediante auto de 18 de mayo de 2017, el impedimento fue declarado fundado y se ordenó remitir el expediente al despacho que siguiera en turno. El expediente llegó el 28 de junio de 2017 al despacho del Consejero Ponente de esta providencia.

¹⁵ Folios 154 a 158 c. p.

¹⁶ Folio 159 c. p.

La Sala precisa que si bien se había sorteado conjuez para completar el quórum decisorio en el presente asunto, éste ya no será necesario, toda vez que el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez se posesionó como magistrado de esta Corporación el 25 de septiembre de 2017, y en aplicación del artículo 116 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la llegada de un nuevo Consejero desplaza a la conjuez Dra. María Eugenia Sánchez Estrada.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandada, la Sala debe determinar si la sentencia de primera instancia fue expedida con desconocimiento del principio de congruencia, si es decisión *extra o ultra petita* y si carece de motivación.

De igual forma debe establecerse si las declaraciones de ICA que se tienen por no presentadas por ausencia de la firma de revisor fiscal, pueden ser presentadas nuevamente por la contribuyente y surtir efectos en virtud de lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 588 del Estatuto Tributario y, si procede o no la devolución de lo pagado en exceso por la contribuyente.

Finalmente, se debe determinar si la entidad demandada debe pagar intereses sobre la suma objeto de devolución.

Consideraciones

En el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, la entidad demandada alegó vulneración del principio de congruencia y el desconocimiento de la jurisdicción rogada, por cuanto consideró que los argumentos de la demandante no fueron tenidos en cuenta por el *a quo*, lo que a su juicio generó una sentencia *ultra o extra petita*.

De igual forma, la recurrente manifestó que el fallo de primera instancia no tiene una motivación suficiente, dado que *"únicamente tiene en cuenta las declaraciones que el contribuyente presentó en el Municipio de Puerto Libertador (Córdoba), muy a pesar de que las mismas no tienen identidad en cuanto a los ingresos declarados en una y otra jurisdicción"*, prueba que no acredita que el contribuyente no sea sujeto pasivo de ICA de bimestres 1º al 5º en Bogotá D.C.

De forma subsidiaria, la recurrente solicitó que, en caso de no ser acogidos los argumentos expuestos y se confirme la orden de devolución a la demandante, no se ordene pagar intereses a la actora sobre las sumas objeto de devolución, dado que el pago objeto de devolución fue realizado por culpa o dolo de la demandante.

Principio de congruencia. Sentencia *ultra* y *extra petita*. Motivación de la sentencia

En relación con el principio de congruencia de las sentencias y los fallos *ultra* y *extra petita*, esta Corporación ha señalado lo siguiente:

"(...) el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo (**congruencia interna**), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en la contestación (**congruencia externa**)

El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.

Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita)¹⁷¹⁸.

(Destacado fuera del texto original)

En igual sentido, en otro pronunciamiento, esta Corporación manifestó:

"El principio así concebido [Congruencia de la sentencia], persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir las pretensiones, argumentos y hechos expuestos en la demanda.

Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita)"¹⁹.

De esta manera, el principio de congruencia de la sentencia tiene como finalidad que haya consonancia entre la parte motiva y la parte resolutive de la providencia (congruencia interna); al igual que haya conformidad entre lo solicitado por las partes en la demanda y en su contestación (congruencia externa).

Lo anterior, a fin de salvaguardar el derecho de defensa y el debido proceso de las partes intervinientes en el proceso y, en este sentido, que en la sentencia no se decreten aspectos adicionales a los solicitados por

¹⁷ En el mismo sentido, sentencia del 16 de septiembre del 2010, exp. 16605, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E). Sentencia de tres (03) de agosto de dos mil dieciséis (2016). Radicado número 76001-23-31-000-2009-00770-01. No. interno 20865.

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017). Radicado número 25000-23-37-000-2013-00032-01. No. interno 20778.

las partes (fallo *utrapetita*), ni se reconozca algo que no haya sido solicitado (fallo *extrapetita*).

En el presente asunto la apelante manifiesta que en la sentencia de primera instancia hay desconocimiento del principio de congruencia y que el fallo es *ultra o extra petita*; frente a lo cual esta Sala advierte que no le asiste razón a la recurrente por cuanto el proceso fue fallado acorde con lo solicitado y probado por las partes.

El *a quo* tuvo en cuenta el escenario fáctico, los planteamientos jurídicos y las pretensiones objeto del litigio. Para el efecto, determinó como problema jurídico a resolver: i) qué procedimiento es aplicable para subsanar las inconsistencias de declaraciones de ICA cuando se tienen por no presentadas, ii) sí la solicitud de devolución del pago de lo no debido o en exceso se surtió conforme a la ley y, iii) dónde debía liquidarse y pagarse el ICA.

La Sala observa que en la providencia de primera instancia²⁰ el Tribunal no acogió el argumento de la demandante, atinente a la ausencia de necesidad de un auto declarativo que tenga como no presentadas las declaraciones iniciales sin firma de revisor fiscal.

Sin embargo, el *a quo* acogió los razonamientos realizados por la demandante referentes a la ausencia de soporte legal del pago realizado en la jurisdicción de Bogotá por concepto de ICA del año gravable 2009, bimestres 1º al 5º.

Al respecto, el Tribunal manifestó que por tratarse de un pago de lo no debido, no es requisito presentar corrección de la declaración que contiene los valores objeto de solicitud de devolución, toda vez que se trata de un pago que no tiene soporte legal. Adicionalmente, el *a quo* señaló que no es válido el argumento de la Administración de no devolver, por el hecho de haber considerado que las declaraciones quedaron en firme.

De igual forma, en el fallo de primera instancia el Tribunal señaló que en virtud del principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio, el Distrito Capital no percibe ingresos por concepto de ICA cuando la actividad gravada se realiza en otra jurisdicción, como se presentó en el caso de la sociedad demandante que obtuvo sus ingresos en el año gravable 2009 en el municipio de Puerto Libertador, Córdoba.

De esta manera, del análisis del fallo de primera instancia, la Sala aprecia que el *a quo* tuvo en cuenta los planteamientos expuestos por las partes, que no hay incongruencia entre la parte motiva y la parte resolutive del fallo y que el Tribunal no declaró a título de restablecimiento del derecho aspectos que no hubieran sido solicitados por la demandante en el acápite de pretensiones. Razones por las cuales carecen de fundamento los cargos expuestos por la recurrente en la apelación atinentes al desconocimiento del principio de congruencia o a la existencia de un fallo *extra o ultra petita*.

²⁰ Folios 97 a 128 c. p.

En cuanto al argumento aducido por la entidad demandada referente a falta de motivación de la sentencia de primera instancia por ausencia de soporte probatorio, esta Sala no observa que dicha afirmación sea verídica, por cuanto, como lo manifestó el Tribunal, la sociedad demandante desde el momento de la solicitud de devolución de pago de lo no debido o en exceso aportó la declaración y pago del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2009 en el Municipio de Puerto Libertador (Córdoba), y el certificado expedido por la Tesorería del municipio en mención²¹, pruebas que no fueron cuestionadas en sede administrativa ni en la contestación de la demanda por parte del Distrito Capital.

Circunstancias por las cuales esta Sala no encuentra que el fallo de primera instancia carezca de motivación o que en el mismo exista una indebida apreciación probatoria, más aún, cuando la demandada sólo atacó el soporte probatorio después de haber sido proferida la sentencia de primera instancia.

En consecuencia, en términos de lo expuesto, la Sala no acoge los argumentos de la recurrente referentes al desconocimiento del principio de congruencia, existencia de un fallo *ultra o extra petita* y falta de motivación de la sentencia, y pasa a analizar si en el caso concreto las declaraciones presentadas con la firma de revisor fiscal surtieron efecto, la procedencia o no de la devolución por pago en exceso y lo atinente al pago de intereses.

De las declaraciones presentadas con la firma de revisor fiscal y devolución de lo pagado en exceso

La entidad demandada reconoce que las declaraciones de ICA de los bimestres 1º al 5º del año 2009 fueron presentadas sin la firma de revisor fiscal y señala que de conformidad con el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 589 del E.T., la sociedad demandante debió presentar proyecto de corrección a fin de que fueran modificadas.

Por su parte, la demandante manifestó que las declaraciones iniciales de ICA presentadas sin la firma de revisor fiscal, se tienen por no presentadas en los términos del literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario, por tanto son susceptibles de ser subsanadas en atención a lo previsto en el artículo 588, parágrafo 2º del E.T.

Frente a lo manifestado por las partes, la Sala precisa que acorde con el parágrafo 2º del artículo 588 del E.T., el contribuyente se encuentra habilitado para presentar nuevas declaraciones cuando se tienen por no presentadas, como lo es en el caso de haber sido presentadas sin la firma de revisor fiscal, sin que para ello se requiera de proyecto de corrección, como pasa a exponerse.

²¹ Folios 22 y 23 c. a.

Como lo establece el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario, las declaraciones presentadas sin la firma de revisor fiscal, teniendo la obligación de hacerlo, se tiene como no presentadas, es decir, *"no se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria"*.

En relación con las declaraciones que se tienen por no presentadas el parágrafo 2º del artículo 588 del E.T. estipula:

"Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT".

(Destacado fuera del texto original)

En este sentido, la normativa expresamente faculta al contribuyente para que dentro de los eventos previstos en los literales a), b) y d) del artículo 580 del E.T. presente una declaración, en la cual subsane la omisión, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar y el administrado liquide el equivalente al dos por ciento (2%) de la sanción de extemporaneidad de que trata el artículo 641 del E.T.

De esta manera, teniendo en cuenta que las declaraciones iniciales de ICA de los bimestres 1º al 5º del año 2009²² fueron presentadas sin la firma de revisor fiscal, la sociedad demandante se encontraba facultada para presentar nuevas declaraciones de ICA por los periodos en mención y subsanar la omisión en que incurrió, como en efecto lo hizo el 19 de julio de 2010 con la firma de revisor fiscal y liquidando la sanción respectiva²³.

Respecto a la solicitud de devolución realizada por la demandante el 31 de octubre de 2012²⁴, la Sala observa que el Distrito Capital se encontraba en la obligación legal de devolver el pago en exceso de \$169.356.000 realizado por la sociedad Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S., por cuanto los ingresos correspondieron a otra jurisdicción (Puerto Libertador, Córdoba), en la cual efectivamente fueron declarados y pagados²⁵.

La Sala precisa que de no ordenarse la devolución de lo pagado en exceso, se incurriría en un enriquecimiento sin causa a favor del Distrito Capital, dado que se propiciaría un enriquecimiento a favor de la Administración, con un consecuente empobrecimiento para la demandante, quien ya tributó la jurisdicción en la que obtuvo el ingreso y, no existe fundamento legal que justifique el pago realizado en Bogotá D.C.²⁶. Razón por la cual la Sala ordenará la devolución de lo pagado en exceso por la demandante.

²² Folios 17 a 21 c. antecedentes.

²³ Folios 12 al 16 c. antecedentes.

²⁴ Folios 1 al 11 c. antecedentes.

²⁵ Folios 22 a 23 c. antecedentes.

²⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Sentencia de veintiséis (26) de abril de dos mil siete

Intereses

La entidad demandada, en el recurso de apelación, solicitó la exoneración del pago de intereses legales, por cuanto el pago efectuado por la demandante se debió a la falta de cuidado de esta.

Sobre los intereses que proceden con ocasión de la devolución del pago en exceso o de lo no debido, esta Corporación se ha pronunciado en el sentido de indicar que los intereses procedentes son los corrientes y los de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicables por remisión de los artículos 850 y 855 *ídem*. Al respecto, esta Sección ha señalado:

“En casos similares al estudiado –devolución de pago en exceso– ha reconocido **intereses corrientes** desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución²⁷.

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido–, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido²⁸.

(Destacado propio del texto original)

De esta manera, en el presente asunto, por estar ante un pago en exceso, la Sala ordenará a la parte demandada devolver a Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S. el monto de \$169.356.000, con los intereses corrientes, acorde con lo estipulado en el artículo 863 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia.

De igual forma, la entidad demandada deberá pagar intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta la fecha del

(2007). Radicado número 25000-23-27-000-2002-01196-01. No. interno 15055.

²⁷ Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017). Radicado número 25000-23-37-000-2013-00032-01. No. interno 20778.

giro del cheque, emisión del título o consignación, también, según lo previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Condena en costas

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, el Tribunal no condenó en costas. Esta decisión se mantiene por no haber sido apelada.

En relación con las costas de segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

"Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

(...)

"8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

"9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción."

(Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), para la procedencia de la condena en costas contra la parte vencida en el proceso, es decir, la demandada, pues fue la parte vencida en el proceso. No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **"Solo habrá lugar**

a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.²⁹

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en segunda instancia.

En consecuencia, la Sala modificará el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, a título de restablecimiento, se ordenará a la entidad demandada devolver a Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S. el monto de ciento sesenta y nueve millones trescientos cincuenta y seis mil pesos m/c (\$169.356.000), más los intereses corrientes, acorde con lo estipulado en el artículo 863 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia; e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En lo demás, se confirma la sentencia apelada. Asimismo, se niega la condena en costas en segunda instancia.

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

PRIMERO: MODIFICAR el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

"SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se ordena al Distrito Capital – Secretaría de Hacienda Distrital **DEVOLVER** a la sociedad Excavaciones y Proyectos de Colombia S.A.S. el monto de ciento sesenta y nueve millones trescientos cincuenta y seis mil pesos m/c (\$169.356.000), más los intereses corrientes acorde con lo estipulado en el artículo 863 del Estatuto Tributario, calculados desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación".

SEGUNDO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

TERCERO: No se condena en costas en esta instancia.

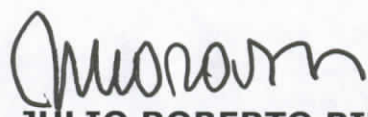
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

²⁹ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

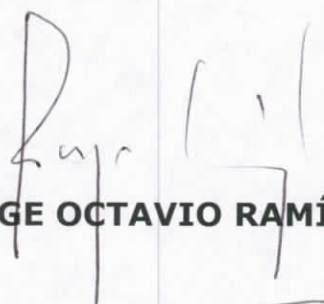
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

