



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiocho (28) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-31-000-2012-00523-01 **(22355)**
Demandante: ORLANDO FIDEL OSORIO ARGOTE
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto de Renta año gravable 2008. Notificación.
Silencio administrativo positivo

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 12 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que en la parte resolutive dispuso:

«Primero.- Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412010000044 del 13 de noviembre de 2010 y de la Resolución No. 900231 del 22 de noviembre de 2011, a través de las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Dian, modificó el denuncia rentístico del actor, correspondiente al año 2008 y confirmó esa decisión, acorde a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo.- A título de restablecimiento del derecho, declárase la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta y

complementarios del año gravable 2008 presentada por el señor Orlando Fidel Osorio Argote. En el evento de que el demandante en este proceso haya efectuado erogación alguna tendiente a cancelar la sanción por inexactitud y los mayores valores liquidados por la administración tributaria en los actos cuya nulidad se declara, se ordena a la demandada el reintegro de la suma cancelada la cual deberá indexarse.

Tercero.- Notificar personalmente esta decisión a la correspondiente Procuraduría Judicial Delegada ante esta Corporación.

Cuarto.- Sin costas».

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2009, el señor Orlando Fidel Osorio Argote, en nombre propio, presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008¹, en la cual registró un saldo a favor de \$28.326.000, el cual fue solicitado en devolución el 12 de agosto de 2009².

El 21 de septiembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla expidió el Auto de Apertura 022382009004311³, mediante el cual inició investigación al contribuyente por el programa «INVESTIGACIÓN PREVIA DEVOLUCIÓN».

El 24 de septiembre de 2009, la Administración de Impuestos expidió el Emplazamiento para Corregir 022382009000009, en el que invitó al actor para que corrigiera la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008⁴.

¹ Fl. 18 del c.a.

² Fl. 22 del c.a.

³ Fl. 132 del c.a.

⁴ Fls. 130-131 del c.a.

El 4 de diciembre de 2009, el demandante presentó corrección a la declaración de renta del año 2008, en la cual registró ingresos salariales por valor de \$1.394.996.000, rentas exentas por \$819.337.000, sanción por corrección de \$544.000 y saldo a favor de \$25.063.000⁵.

El 28 de enero de 2010, la citada División de Gestión de Fiscalización, profirió el Requerimiento Especial Renta Naturales 022382010000001⁶, en el que propuso un saldo a pagar de \$311.741.000 y, la imposición de sanciones por inexactitud (\$207.264.000) y corrección de la declaración (\$544.000), para un total sanciones en la suma \$207.808.000, al considerar que procedía: (i) adición de ingresos por valor de \$57.356.000, (ii) una renta presuntiva por \$856.000 y (iii) el rechazo de rentas exentas por \$335.190.000.

El contribuyente dio respuesta al requerimiento especial, en el que solicitó se desestimaran las glosas propuestas⁷.

Mediante la Liquidación Oficial Renta Naturales - Revisión 022412010000044 del 13 de octubre de 2010⁸, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla adicionó ingresos laborales por valor de \$48.356.000, mantuvo la glosa relativa a la renta presuntiva y liquidó las sanciones en la suma de \$202.186.000⁹.

⁵ Fl. 134 del c.a.

⁶ Fls. 148-157 del c.a.

⁷ Fls. 163-167 del c.a.

⁸ Fls. 262-278 del c.a.

⁹ Sanción por inexactitud \$201.642.000 + sanción por corrección declarada \$544.000

El 24 de diciembre de 2010, el actor interpuso recurso de reconsideración¹⁰, en el que manifestó que aceptaba la adición de ingresos y la renta presuntiva. Asimismo, liquidó la sanción por inexactitud en el 50% de la determinada por la Administración de Impuestos.

El recurso fue decidido por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la Resolución 900231 del 22 de noviembre de 2011, en la cual no tuvo en cuenta la corrección efectuada por el contribuyente y confirmó la liquidación oficial de revisión¹¹.

El 23 de noviembre de 2011, la DIAN introdujo al correo el aviso de citación (guía crédito N° 1050222940)¹², para que el contribuyente se presentara en la entidad con el fin de notificarse de forma personal de la citada resolución. Ante la no comparecencia, la Dian procedió a la notificación por edicto, el cual fue fijado el 7 de diciembre de 2011 y desfijado el 21 del mismo mes y año¹³.

El 20 de marzo de 2012¹⁴, el contribuyente solicitó copia auténtica de los actos acusados, los cuales le fueron entregados el 2 de abril de 2012.

DEMANDA

¹⁰ Fls. 279-283 del c.a.

¹¹ Fls. 289-295 del c.a.

¹² Fls. 297 y 301 c.a. - A folio 50 del c.p. obra copia de «movimiento de entrega de guía de crédito» en la cual se indica como fecha de envío de la guía crédito 1050222940, el 26 de noviembre de 2011.

¹³ Fl. 299 c.a.

¹⁴ Fls. 43-44 c.p.

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 022412010000044 notificada el 24 de octubre de 2010 y de la Resolución No. 900231 del 22 de noviembre de 2011, por medio de la cual se confirma la primera.

2. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la liquidación privada presentada por el suscrito por el ejercicio gravable de 2008; y que se ordene a la entidad demandada que proceda a la devolución del saldo a favor que la misma presentaba por valor \$25.063.000.00 debidamente indexada con sus correspondientes intereses moratorios.

3. Que se condene en costas a la entidad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 29, 83, 280 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 45 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 206 numeral 7, 565 inciso 2, 647, 683, 713, 730 numeral 3, 732 y 734 del Estatuto Tributario
- Conceptos DIAN 39292 del 8 de julio de 2003 y 105925 de 24 de diciembre de 2009
- Circular 0131 del 4 de noviembre de 2011
- Sentencia C-250 de 2003

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Destacó que se vulneraron los derechos al debido proceso y a la defensa, así como el artículo 565 del Estatuto Tributario, por cuanto la notificación de la

Resolución 900231 del 22 de noviembre de 2011, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración se realizó por edicto, en forma ilegal.

Al efecto, explicó que el edicto no debió desfijarse el 21 de diciembre de 2011, pues este día hacía parte del plazo de diez (10) días para comparecer a la notificación personal.

Alegó que la indebida notificación de la Resolución 900231 del 22 de noviembre de 2011, configura silencio administrativo positivo y la nulidad de los actos administrativos acusados prevista en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Agregó que la notificación por edicto no es válida en tanto que no se insertó la parte resolutive del acto que se pretendía notificar.

Anotó que para efecto de la caducidad de la acción, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada por conducta concluyente el 20 de marzo de 2012, fecha en que se requirió a la Administración copia de los actos administrativos acusados.

Manifestó que se vulneró el derecho al debido proceso, por cuanto la Administración en el proceso de determinación del impuesto no tuvo en cuenta el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Indicó que le es aplicable la citada disposición, pues al haber ejercido el cargo de Procurador Delegado ante Tribunal, el 50% del salario percibido es exento del impuesto sobre la renta.

Expresó que la Corte Constitucional, en las sentencias C-250 de 2003 y C-647 de 2010, precisó que los fiscales señalados en la mencionada norma no son los actuales *-los cuales nacieron con la Constitución Política de 1991-*, sino los de la Procuraduría General de la Nación.

Adujo que se viola el artículo 206 numeral 7 del Estatuto Tributario por falta de aplicación, pues la entidad demandada efectúa una interpretación exegética de esa disposición, para concluir que no cobija los agentes del Ministerio Público.

Añadió que se desconoce lo expuesto por la misma entidad en los Conceptos números 39292 de 8 de julio de 2003 y 105925 de 24 de diciembre de 2009 y, por ende, el principio de confianza legítima.

Sostuvo que la interpretación que efectúa la entidad demandada viola los artículos 13 y 280 de la Constitución Política, pues se desconoce la igualdad que debe existir entre los cargos desempeñados por los magistrados y los procuradores delegados.

Advirtió que se presenta una aplicación indebida del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues se impuso la sanción por inexactitud sin tener en cuenta que se presenta una diferencia de criterios respecto de la aplicación de la exención.

Enfatizó en que en la Circular 175 de 2001, el Director de la DIAN, con el fin de facilitar la labor de los funcionarios y lograr la unificación de criterios, expresó que las actuaciones de la entidad se debe fundar en los principios constitucionales al debido proceso, buena fe, economía, celeridad, eficiencia, eficacia, imparcialidad, publicidad, eficiencia, justicia y contradicción.

Señaló que con la imposición de la sanción también se desconoció el artículo 363 de la Constitución Política, pues el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Propuso la excepción de caducidad de la acción, por cuanto los cuatro (4) meses para interponer la demanda vencieron el 22 de abril de 2012, y teniendo en cuenta que fue esta fue presentada el «20 de junio de 2012», es evidente que su interposición ocurrió por fuera del término legal.

Solicitó se profiera sentencia inhibitoria por falta de agotamiento de la vía gubernativa, ya que el contribuyente al presentar el recurso de reconsideración, no manifestó inconformidad respecto a los ingresos adicionados y la renta presuntiva.

Advirtió que la DIAN no tuvo oportunidad de ejercer su derecho a la defensa sobre estos puntos, pues son hechos nuevos que no son objeto del debate que se venía desarrollando.

Adujo que en este caso no procede la exención establecida en el artículo 206-7 del Estatuto Tributario, pues en el Concepto DIAN 022559 de 30 de marzo de 2010, se determinó que este beneficio solo procede para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, Consejo de Estado, Corte

Suprema de Justicia y del Consejo Superior de la Judicatura y los magistrados de los consejos seccionales de la Judicatura.

Anotó que en las sentencias C-647 de 2010 y C-250 de 2003 no son aplicables en el presente asunto, ya que no resuelven que la exención solicitada sea aplicada a los procuradores judiciales.

Indicó que la sanción por inexactitud impuesta al demandante se ajusta a derecho, ya que el contribuyente incluyó una exención improcedente en su declaración de renta del año 2008.

Por último, anotó que no se configura el silencio administrativo positivo, pues si bien el recurso de reconsideración se interpuso el 24 de diciembre de 2010, la resolución que lo resolvió fue notificada por edicto, el cual fue desfijado el 21 de diciembre de 2011.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico en sentencia del 12 de septiembre de 2014, accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por los siguientes motivos:

Indicó que no se configura la excepción de caducidad de la acción, ya que la notificación de la Resolución 900231 del 22 de noviembre de 2011 no se realizó en debida forma, pues los diez (10) días que tenía el contribuyente para comparecer a notificarse personalmente finalizaron el 7 de diciembre de 2011, día en que se fijó el edicto.

Advirtió que solo a partir del 9 de diciembre de 2011 se podía fijar el edicto y, por tanto, el término para su desfijación finalizaba el 22 de diciembre de 2011.

Precisó que si bien la indebida notificación del acto definitivo no es causal de nulidad, sino de inoponibilidad, se debe acudir a la fecha en que el contribuyente conoció la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, esto es, el 20 de marzo de 2012, fecha en la cual el demandante solicitó a la DIAN copia autentica de los actos administrativos objeto de demanda.

Anotó que teniendo en cuenta la fecha de notificación por conducta concluyente, los cuatro (4) meses para presentar la demanda vencían el 23 de julio de 2012, y como su interposición ocurrió el 28 de junio de 2012, no se configuró el fenómeno de la caducidad.

Expresó que tampoco se encuentra probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, pues si bien el contribuyente aceptó las glosas relacionadas con la adición de ingresos para reducir la sanción por inexactitud, ello no es óbice para que en sede jurisdiccional se pueda analizar si el actor tenía derecho a la exención prevista en el artículo 206 numeral 7 del Estatuto Tributario.

Señaló que citada exención sí es aplicable al demandante, toda vez que opera frente a los magistrados de tribunales y sus fiscales, es decir, los funcionarios del Ministerio Público que actúan como agentes del Procurador General de la Nación en asuntos judiciales.

Aclaró que para la fecha en que fue expedido el artículo 206 num. 7 del Estatuto Tributario, no existía la Fiscalía General de la Nación y, por tanto, no era posible que a los funcionarios de esa entidad pudiera concedérsele la exención allí prevista.

Anotó que la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en el Concepto No. 1227 del 27 de octubre de 1999 y la Corte Constitucional en la sentencia C-1060A de 2001, expresó que la inexequibilidad del artículo 206 num. 7, se circunscribió a la exención del 50% del salario de los altos dignatarios del Estado considerado como gastos de representación, y no respecto de los magistrados y sus fiscales.

Manifestó que no procede la sanción por inexactitud, ya que la exención que el contribuyente incluyó en la declaración de renta del año 2008, no es inexistente, falsa o incompleta, sino que fue rechazada como consecuencia de una disparidad de criterios en la interpretación de la norma contentiva del beneficio fiscal.

Por último, no condenó en costas, al no advertirse que la entidad demandada hubiese incurrido en alguna conducta que la hiciera merecedora de la sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Reiteró que se encuentra probada la excepción de caducidad de la acción, ya que el plazo para presentar la demanda venció el 23 de abril de 2012, y esta fue interpuesta el 28 de junio de 2012.

Enfatizó que los diez (10) días que se conceden al contribuyente para que proceda a notificarse personalmente, se cuentan a partir de la introducción al correo del aviso de citación que, para el caso, correspondió al 23 de noviembre de 2011 y, por tanto, vencieron el 6 de diciembre de 2011.

Alegó que no procede la exención consagrada en el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, ya que los ingresos recibidos por el demandante en el año 2008 por concepto de salarios, se obtuvieron en el cargo de Procurador Judicial II, empleo que no está contemplado taxativamente en la mencionada norma, por lo que es inviable su aplicación por analogía.

Agregó que la bonificación por compensación y la prima especial de servicios son factores que hacen parte de la remuneración de los procuradores judiciales, y no se consideran gastos de representación, por lo cual no es aplicable la exención consagrada en el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Agregó que las sentencias C-250 de 2003 y C-647 de 2010 no resolvieron expresamente que la exención tributaria consagrada en el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, debía aplicarse a los procuradores judiciales.

Advirtió que la sanción por inexactitud es procedente, ya que está demostrado que el contribuyente incluyó en su declaración de renta una exención improcedente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos demandados que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por el contribuyente Orlando Fidel Osorio Argote.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar: i) si se debe declarar probada la excepción de caducidad de la acción, a cuyo efecto se debe analizar la notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa y, si es del caso, ii) la procedencia de la exención contenida en el numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario y de la sanción por inexactitud.

Excepción de caducidad de la acción - Notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Reiteración jurisprudencial¹⁵

En relación con la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración, el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. (...)

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.”

Como se observa, para notificar la resolución que resuelve un recurso de reconsideración, se acude de manera principal a la notificación personal y si no es posible surtir la notificación por este medio, se acude a la notificación por edicto de manera subsidiaria.

En relación con la forma de contar el término contenido en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, se advierte que en la sentencia C-929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación” del artículo 565 del Estatuto Tributario, con fundamento en que dicha expresión significa que «*el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuenta con el*

¹⁵ Sentencias del 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890, C.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, C.P. Dr. Milton Chaves García, de 6 de diciembre de 2017, Exp. 21308, y de 13 de diciembre de 2017, Exp. 21072, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

término establecido en la norma (diez días), para acudir ante la administración a fin de ser notificado de manera personal o, en su defecto, si no comparece se procederá a la notificación por edicto. Es decir, los términos para la interposición de las acciones correspondientes, comienzan a contarse a partir de la realización de la notificación, y no como lo interpreta el actor, desde el día de la introducción al correo del aviso de citación, el cual tiene precisamente ese efecto, citar al interesado para que se notifique del acto particular que ha resuelto su recurso».

En ese entendido, el criterio actual de la Sala, en relación con el artículo 565 del Estatuto Tributario, se concreta en que:

*“3.4. Habida consideración que el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que la notificación personal debe practicarse dentro de los **10 días siguientes**, contados desde el envío de la citación, y el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal dispone que los términos señalados en días se cuentan hábiles, **debe entenderse que dicho plazo empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a la introducción de correo del aviso citatorio.** ...”¹⁶.(Negritas fuera de texto)*

Precisado lo anterior, en el expediente están probados los siguientes hechos:

- El 25 de octubre de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla notificó por correo la Liquidación Oficial de Revisión 022412010000044 del 13 de octubre del mismo año, por la cual modificó al demandante la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008¹⁷.

¹⁶ Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, M.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ Fl. 278 c.a.

- El 24 de diciembre de 2010, el demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión¹⁸.
- El 22 de noviembre de 2011, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN expidió la Resolución 900.231, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, confirmando el acto recurrido¹⁹.
- El 23 de noviembre de 2011, la DIAN introdujo al correo el aviso de citación al demandante, enviado a la calle 96 No. 44-66 apto 201 de Barranquilla, para que se presentara en la entidad con el fin de notificarlo de forma personal de la Resolución 900.231 de 22 de noviembre de 2011, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración²⁰.
- El 7 de diciembre de 2011, la DIAN procedió a fijar por diez (10) días el Edicto de notificación de la Resolución 900231 y lo desfijó el 21 del mismo mes y año²¹.
- El 20 de marzo de 2102²², el contribuyente solicitó copia auténtica de los actos acusados, los cuales le fueron entregados el 2 de abril de 2012.

Observa la Sala que la DIAN resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución 900.231 del 22 de noviembre de 2011 y procedió a ordenar la notificación del acto administrativo al contribuyente ORLANDO FIDEL

¹⁸ Fls. 279 a 283 c.a.

¹⁹ Fls. 289 a 295 c.a.

²⁰ Fls. 298 y 301 c.a.

²¹ Fl. 299 c.a.

²² Fls. 43-44 c.p.

OSORIO ARGOTE, de conformidad con lo previsto en el inciso segundo del artículo 565 y del artículo 569 del Estatuto Tributario.

Para dar cumplimiento a lo anterior, el 23 de noviembre de 2011²³, se introdujo al correo el aviso de citación dirigido al hoy demandante, con el fin de notificarle la mencionada Resolución.

Así pues, como el aviso de citación fue introducido por correo el **23 de noviembre de 2011**, los 10 días que tenía el contribuyente para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del día 24 de noviembre de 2011. Por tanto, el término para que el actor compareciera a notificarse personalmente vencía el 7 de diciembre de 2011.

En tales condiciones, la DIAN no estaba facultada para fijar el edicto el día **7 de diciembre de 2011**, porque el contribuyente tenía hasta ese día para acudir a la entidad y notificarse de forma personal del acto administrativo.

No obstante, se advierte que la DIAN notificó el acto por edicto que fijó el 7 de diciembre de 2011 y desfijó el 21 de diciembre del mismo año. Por consiguiente, la notificación por edicto se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el plazo de diez (10) días previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario que tenía el demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión de la Administración, lo que constituye una pretermisión de un término legal y la consecuente indebida notificación por edicto del acto que resolvió en recurso de reconsideración.

Para efecto de la **caducidad**, como lo anotó el actor en la demanda, la resolución que agotó la vía gubernativa se entiende notificada por conducta

²³ Fl. 46 c.p.

concluyente el 20 de marzo de 2012, fecha en la cual solicitó a la DIAN copia autentica de los actos administrativos acusados.

En este orden de ideas, el término de cuatro (4) meses previsto en el numeral 2 del artículo 136 del C.C.A. para la interposición de la demanda vencía el 23 de julio de 2012²⁴, y como fue presentada el 28 de junio de 2012, no se encuentra probada la excepción de caducidad de la acción predicada por la entidad recurrente.

Establecido lo anterior, sería del caso analizar el cargo relativo a la determinación del tributo, no obstante, ante el vicio procedimental anotado²⁵ en el trámite de notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa, se advierte la configuración del silencio administrativo positivo como se expone a continuación:

En relación con el **silencio administrativo positivo**, la Sala ha dicho²⁶ que se trata de un fenómeno en virtud del cual la ley contempla que, en determinados casos, la falta de decisión de la Administración frente a peticiones o recursos elevados por los administrados, tiene un efecto que puede ser negativo o positivo. En el caso del silencio positivo, el acto presunto hace que el administrado vea satisfecha su pretensión como si la autoridad la hubiera resuelto de manera favorable²⁷.

²⁴ El 21 de julio de 2012, correspondía a un día sábado.

²⁵ En este sentido se ha pronunciado la Sala, entre otras, en la sentencia del 26 de julio de 2018, Exp. 21917, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor Pool de Apuestas Ochoa y Asociados Ltda.

²⁶ Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20259, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁷ Cfr. sentencias del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21072, del 5 de abril de 2018, Exp. 21200 y del 18 de octubre de 2018, Exp. 22099, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

La configuración del silencio positivo genera un acto presunto que tiene que ser respetado por la Administración. En otras palabras, una vez se ha producido el silencio positivo, la Administración pierde competencia para decidir la petición o recurso respectivos.

Así las cosas, como lo ha sostenido la Sección²⁸, para que se configure el silencio positivo se deben cumplir tres requisitos: i) que la ley le haya dado a la autoridad fiscal un plazo dentro del cual debe resolver la petición o el recurso; ii) que la ley contemple de manera expresa que el incumplimiento del plazo tiene efectos de silencio positivo; y iii) que la autoridad que estaba en la obligación de resolver, no lo haya hecho dentro del plazo legal. Respecto de este último requisito, se debe entender que dentro del plazo señalado no solo debe emitirse la decisión, sino «*notificarse en debida forma*».

Los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario regulan el término para resolver el recurso de reconsideración y los efectos por no resolver dentro del término legal, así:

« Artículo 732. Término para resolver los recursos. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

Artículo 734. Silencio administrativo. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.».

²⁸ Sentencia de 13 de septiembre de 2017, Exp. 21514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

La normativa transcrita establece que la Administración cuenta con un (1) año para «resolver» el recurso de reconsideración o, de lo contrario, el recurso se entenderá fallado a favor del recurrente.

En ese sentido, la Sala precisó²⁹ que la expresión «resolver» a la que se refiere la Ley, es la «*notificada legalmente*», vale decir, dentro de la oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado³⁰.

Además, la Sala, en oportunidad anterior, precisó que el plazo establecido para resolver el recurso de reconsideración es un término preclusivo, porque el artículo 734 del Estatuto Tributario establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento del mismo, la autoridad fiscal pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto deviene en nulo³¹.

Por lo anterior, al haberse determinado en el presente asunto que la notificación por edicto de la Resolución 900231 de 23 de noviembre de 2011 fue **irregular** y resulta ineficaz, así como violatoria del derecho de defensa y del debido proceso, toda vez que se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el plazo de diez (10) días previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario que tenía el demandante para comparecer y

²⁹ Sentencia del 23 de junio del 2000, Exp. 10070, C.P. Delio Gómez Leyva, reiterada en las sentencias del 23 de agosto de 2002, Exp. 13829 C.P. María Inés Ortiz Barbosa y del 17 de julio de 2014, Exp. 19311, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁰ Sentencia del 12 de abril de 2007. Exp. 15532, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³¹ Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

notificarse personalmente de la decisión de la Administración, se entiende fallado favorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante.

Por lo tanto, se confirmará la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos acusados, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 12 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. RECONOCER personería a la doctora YADIRA VARGAS RONCANCIO, como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 394 del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ