



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve
(2019)

Radicación: 15001-23-31-000-2005-01241-01 (21974)

**Actor: PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. –
PROTABACO S.A.**

Demandado: DEPARTAMENTO DE BOYACÁ

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Temas: Silencio administrativo positivo. Término para decidir y notificar acto que resuelve el recurso. Indebida notificación del acto administrativo. Liquidación oficial del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 9 de junio de 2011 por la Sala Cuarta de Decisión del Tribunal Administrativo de Boyacá, que dispuso:

"PRIMERO: Declárese que operó el Silencio Administrativo Positivo alegado por la Productora Tabacalera de Colombia S.A –PROTABACO-, al no haberse notificado en debida forma la Resolución No. 000014 de 4 de enero de 2005, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, se declara la nulidad de la liquidación oficial de Revisión DEL (sic) expediente No. 0319 de 11 de diciembre de 2003, expedida por la Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante a (sic) cual se modificó la liquidación privada No. 001-0409 de 4 de mayo de 2001, presentada por la Productora Tabacalera de Colombia S.A – PROTABACO.

TERCERO: Se anula la Resolución No. 000444 de 28 de noviembre de 2005 expedida por el Director de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá mediante a (sic) cual se confirmó la modificación a la liquidación privada No. 001-0409 de 4 de mayo de 2001, presentada por la Productora Tabacalera de Colombia S.A – PROTABACO.

CUARTO: A título de restablecimiento se deja en firme la Liquidación Privada No. 001-0409 de 4 de mayo de 2001, presentada por la Productora Tabacalera de Colombia S.A – PROTABACO y que es improcedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

QUINTO: Denegar las demás pretensiones de la demanda.

(...)“¹.

Mediante providencias del 21 de febrero y 25 de abril de 2012, el Tribunal Administrativo de Boyacá corrigió la parte resolutive de la sentencia en el sentido que los actos anulados en los numerales segundo y tercero son: (i) la Liquidación Oficial de Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003, proferida por el Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización de la Gobernación de Boyacá, y (ii) la Resolución 00014 del 4 de enero de 2005, expedida por el Secretario de Hacienda de Boyacá.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Productora Tabacalera de Colombia S.A. (en adelante Protabaco S.A.), solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

"1. Que es nula la Liquidación Oficial de Revisión Expediente N°0319 del 11 de diciembre de 2003, proferida por el profesional especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización de la Gobernación de Boyacá.

2. Que es nula la Resolución N°000014 del 4 de enero de 2005, expedida por el Secretario de Hacienda de Boyacá, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión Expediente°0319 del 11 de diciembre de 2013.

3. Que operó el silencio administrativo positivo a favor de PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. NIT 860.003.211-1, y que como consecuencia de ello, las

¹ Folios 908 a 909 del expediente.

peticiones del recurso de reconsideración contra la Liquidación de Revisión Expediente N°0319 del 11 de diciembre de 2003, se entienden falladas a favor de la sociedad PROTABACO.

4. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. NIT 860.003.211-1, declarando que no está obligada a pagar los mayores valores determinados en los actos demandados, y que como consecuencia de ello, se encuentra en firme la declaración de impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado correspondiente a la segunda quincena de abril de 2001 del Departamento de Boyacá”².

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. Protabaco S.A. presentó, el 4 de mayo de 2001, la declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco por la segunda quincena de abril de 2001 ante el Departamento de Boyacá. Para tal efecto se tuvo en cuenta el producto facturado y enajenado para su consumo en el territorio del departamento durante ese periodo gravable.

1.2.2. El Departamento de Boyacá profirió el Requerimiento Especial 0065 del 14 de abril de 2013. En él propuso modificar el valor del impuesto declarado y aplicar la sanción por inexactitud porque el impuesto no se causa con la venta de los cigarrillos, sino con su introducción en el territorio del departamento.

1.2.3. Protabaco S.A. dio respuesta al requerimiento especial poniendo de presente los fundamentos de su liquidación privada.

1.2.4. La entidad territorial profirió la Liquidación Oficial de Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003 con base en lo propuesto en el requerimiento especial. Es decir que determinó el valor del impuesto y la sanción por inexactitud con base en los cigarrillos introducidos al territorio del departamento.

² Folios 59 a 60 del expediente.

1.2.5. La sociedad contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión el 10 de febrero de 2004.

1.2.6. El Departamento de Boyacá confirmó su decisión mediante la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005. Sin embargo, no la notificó personalmente ni por edicto.

1.2.7. Debido a esta circunstancia, la sociedad contribuyente solicitó el reconocimiento del silencio administrativo positivo mediante escrito del 22 de febrero de 2005.

1.2.8. La entidad territorial negó esta petición mediante la Resolución 000035 del 10 de marzo de 2005 porque consideró que el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue debidamente notificado mediante correo.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

Protabaco S.A. fundamentó su demanda en los siguientes cargos:

1.3.1. Infracción de las normas en que deberían fundarse los actos acusados: nulidad de la Resolución 000035 del 10 de marzo de 2005 y los actos de liquidación oficial porque se configuró el silencio administrativo positivo

La Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 fue notificada por conducta concluyente con la presentación de la demanda de la referencia. Comoquiera que para ese momento transcurrió más de un (1) año desde la presentación del recurso de reconsideración, se configuró el silencio administrativo positivo.

Lo anterior tiene sustento en que las normas de procedimiento previstas en el Estatuto Tributario son aplicables al caso concreto por la remisión prevista en el artículo 221 de la Ley 223 de 1995.

El artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración tributaria tiene un (1) año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su presentación en debida forma.

La jurisprudencia del Consejo de Estado señaló que la expresión “resolver” contenida en la ley debe entenderse que se refiere a la notificación de la decisión, porque sólo a partir de ese momento surte efectos jurídicos³.

Ahora bien, esa notificación debe hacerse de conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario. Esta norma señala que la autoridad tributaria debe citar al interesado para surtir la notificación personal y, en caso de que no asista, podrá notificarlo por edicto.

Protabaco S.A. presentó el recurso de reconsideración el 10 de febrero de 2004, por lo que el Departamento de Boyacá debía notificar su respuesta antes del 10 de febrero de 2005.

La entidad territorial, en la Resolución 000035 del 10 de marzo de 2005, aceptó que no realizó la citación para surtir la notificación personal del acto que resolvió el recurso de reconsideración. En dicho acto también afirmó que la notificación fue adecuada porque se realizó por correo. Sin embargo, esa afirmación no es cierta y, aún en caso de serla, ese tipo de notificaciones desconoció lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, debe entenderse que la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 fue notificada por conducta concluyente al momento de la presentación de la demanda de la referencia, conforme con el artículo 48 del CCA.

Debido a que ese acto fue notificado vencido el término de un (1) año, previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, operó el silencio administrativo positivo respecto al recurso de reconsideración.

1.3.2. Infracción de las normas en que deberían fundarse los actos acusados: nulidad de las liquidaciones oficiales de

³ Al respecto, la sociedad demandante hace referencia a las siguientes providencias: (i) del 30 de enero de 2003, expediente: 13096; (ii) del 13 de abril de 2005, expediente: 14569; (iii) del 23 de junio de 2002, expediente 10070, actor: Ferretería ICA Ltda., consejero ponente: Delio Gómez Leyva.

revisión por desconocimiento de la Ley 223 de 1995, sentencia con efectos *erga omnes* y actos propios

La Liquidación Oficial de Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003 y la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005, proferidas por el Departamento de Boyacá, desconocieron los artículos 207 y 209 de la Ley 223 de 1995, la jurisprudencia del Consejo de Estado con efectos *erga omnes* y los actos proferidos por el Secretario de Hacienda de Boyacá.

En efecto, el artículo 207 de la Ley 223 de 1995 establece literalmente que el hecho generador del impuesto es el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en la jurisdicción (territorio) del departamento. Mientras que el artículo 209 *ibídem* dispone que el impuesto se causa al momento en que el productor entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta.

El Consejo de Estado interpretó armónicamente ambas normas en la sentencia del 24 de marzo del 2000, por lo que concluyó que el impuesto se causa por el consumo y no por la entrega para distribución. En consecuencia, declaró la nulidad de la expresión "introducidas para consumo" de las instrucciones para el diligenciamiento del Formulario MHCP-D.A.F. -2B-.

Esta decisión judicial es aplicable en el caso concreto, por un lado, porque tiene efectos *erga omnes* por ser una sentencia proferida en un proceso de simple nulidad, y por el otro, porque Protatabaco S.A. utilizó el Formulario MHCP-D.A.F. -2B- para presentar la declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco por la segunda quincena de abril de 2001.

Adicionalmente, el Secretario de Hacienda de Boyacá acató esa sentencia del Consejo de Estado mediante el Oficio 00713 del 12 de junio del 2000 dirigido a Protatabaco S.A., donde expresó que el impuesto se causa "en el momento de la entrega para fines de consumo y no cuando sale de fábrica o planta".

De igual forma, la misma autoridad expidió la Resolución 280 del 17 de julio del 2000, mediante el cual decidió "Autorizar el pago de los impuestos al consumo a PROTABACO S.A. por las ventas que efectúe directamente la Empresa a través de la agencia de Tunja, de acuerdo con la relación de productos facturados para cada uno de los periodos".

En la declaración presentada por Protabaco S.A. el 4 de mayo de 2001 determinó el valor del impuesto a pagar con base en los cigarrillos vendidos y no con los ingresados al territorio del departamento.

Este hecho está probado porque las cantidades de cigarrillos declaradas para determinar el valor del impuesto por la segunda quincena de abril de 2001, son superiores a las declaradas en las tornaguías 101111 y 101198 por los cigarrillos introducidos al territorio del Departamento de Boyacá durante el mismo periodo.

1.3.3. Falsa motivación: nulidad de los actos de liquidación oficial por desconocimiento injustificado de sentencia con efectos *erga omnes* y los actos propios

Los actos de liquidación oficial afirmaron que la interpretación del Consejo de Estado contenida en la sentencia del 24 de marzo del 2000 no es aplicable al caso concreto porque no modificó ni anuló el contenido del artículo 209 de la Ley 223 de 1995. Lo anterior constituye una falsa motivación porque es claro que el Consejo de Estado no tiene competencia para modificar la ley, ni para declararla nula.

Adicionalmente, el Departamento de Boyacá reconoció que la expresión "introducidas para consumo" fue declarada nula por una sentencia con efectos *erga omnes*. Esto también constituye una falsa motivación porque resulta antijurídico negar el cumplimiento de una sentencia judicial que tiene efectos directos en el formulario utilizado por Protabaco S.A. para declarar el impuesto.

De otro lado, los actos acusados inaplicaron el Oficio 00713 del 12 de junio de 2000 y la Resolución 280 del 17 de julio del mismo año, proferidos por el Secretario de Hacienda de Boyacá. Para esto afirmaron que esta última resolución fue derogada por la Ordenanza 031 del 22 de diciembre del 2000, la cual se encuentra vigente y se presume legal.

Empero, esto no es cierto porque la Resolución 280 del 2000 no contiene ninguna disposición nueva que sea susceptible de derogación, sino que se limitó a acatar la sentencia del Consejo de Estado proferida el 24 de marzo del mismo año. Adicionalmente, la

ordenanza referida por la autoridad tributaria no pudo derogar la resolución porque el artículo 128 reitera el contenido del artículo 209 de la Ley 223 de 1995, que fue objeto de interpretación jurisprudencial en la misma sentencia.

Así las cosas, el Departamento de Boyacá estaba obligado a acatar la interpretación de la sentencia del 24 de marzo del 2000, independientemente de la eficacia de la Resolución 280 del mismo año.

La sentencia del 3 de mayo de 1996, invocada por la entidad territorial en los actos de liquidación oficial, no es aplicable al caso bajo examen porque está fundamentada en el Decreto 214 de 1969, norma anterior a la Ley 223 de 1995.

Los actos acusados también invocaron la sentencia del 26 de noviembre de 1999. Empero, esta sentencia en realidad defiende la postura sostenida por Protabaco S.A. en la declaración objeto de controversia.

1.3.4. Infracción de las normas en que deberían fundarse los actos acusados: nulidad de los actos de liquidación oficial por desconocimiento del derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria

El Departamento de Boyacá archivó, mediante el Auto 001 del 31 de julio de 2003, el proceso de fiscalización iniciado contra Protabaco S.A. por la declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco correspondiente a la segunda quincena de julio del año 2000.

Esto significa que la entidad territorial acogió los argumentos antes planteados en un caso con identidad fáctica y jurídica.

Adicionalmente, la autoridad tributaria acató el Concepto 001437 emitido por la Oficina Jurídica del Departamento de Boyacá el 30 de agosto de 2002, según el cual es aplicable la Resolución 280 del 17 de julio del 2000.

Tanto el concepto de la Oficina Jurídica Departamental como el auto de archivo son anteriores a la expedición de la Liquidación Oficial de

Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003. Pese a lo anterior, no fueron tenidos en cuenta por la autoridad tributaria.

Esto desconoce el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria porque Protabaco S.A. es sometido a decisiones discriminatorias en dos eventos con identidad de circunstancias.

1.3.5. Infracción de las normas en que deberían fundarse los actos acusados: improcedencia de la sanción por inexactitud por desconocer el artículo 647 del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta por el Departamento de Boyacá porque desconoció el inciso segundo del artículo 647 del Estatuto Tributario. Dicha norma establece que no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar declarado derive de errores de apreciación o de diferencias de criterios en el derecho aplicable entre la oficina de impuestos y el contribuyente, siempre que los hechos y cifra denunciados sean completos y verdaderos.

Protabaco S.A. fundamentó su declaración en la interpretación del artículo 209 de la Ley 223 de 1995 contenida en la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 24 de marzo del 2000, así como en el Oficio 00713 y la Resolución 280 proferidos por el Secretario de Hacienda de Boyacá el mismo año, el Concepto 001437 del 30 de agosto de 2002 emitido por la Oficina Jurídica del Departamento de Boyacá y el Auto 0001 del 31 de julio de 2003 expedido por la misma autoridad tributaria.

Además, los datos contenidos en la declaración del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco por la segunda quincena de abril del 2001 fueron exactos, completos y veraces de acuerdo a su interpretación, según lo certificó el revisor fiscal de la sociedad.

Los actos de liquidación oficial estuvieron fundamentados en que la sociedad contribuyente debía declarar los cigarrillos introducidos al territorio del departamento y no sólo los vendidos, según su interpretación del artículo 209 de la Ley 223 de 1995, que no atiende los actos propios ni la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Por lo anterior, existe una diferencia de criterios en el derecho aplicable entre Protabaco S.A. y el Departamento de Boyacá, por lo que no se configuró la inexactitud en los términos de la ley.

1.3.6. Falta de competencia del funcionario

La Liquidación Oficial de Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003 fue proferida por un funcionario que no tenía competencia para hacerlo: el Profesional Especializado de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización.

En efecto, el artículo 688 del Estatuto Tributario señala que el acto de liquidación oficial debe ser proferido por el jefe de la dependencia de liquidación, no por uno de sus profesionales especializados.

El funcionario no fundamentó su competencia para proferir el acto inicial. Sólo en la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 fue justificada su competencia en los Decretos 2622 de 2002 y 498 de 2003, pero esa no era la oportunidad procedente para hacerlo.

En todo caso, la simple lectura de esos decretos demuestra que no le fue atribuida la competencia de expedir liquidaciones oficiales al Profesional Especializado de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización.

El artículo 345 de la Ordenanza 31 del 2000 establece que los coordinadores de grupo y los funcionarios a quienes ellos deleguen, podrán proferir los actos administrativos correspondientes a la Secretaría de Hacienda. Sin embargo, los funcionarios que expedieron los actos de liquidación no cumplen ninguno de estos requisitos.

2. Oposición

El Departamento de Boyacá compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

El Departamento de Boyacá motivó debidamente los actos de liquidación oficial porque, desde el requerimiento especial, explicó que la determinación de un mayor valor a pagar corresponde a la diferencia entre las cantidades de cigarrillos declarados por la segunda quincena de abril de 2001 y los inventarios finales del año 2000.

En el caso bajo examen no fue desconocido el derecho al debido proceso porque fueron notificadas todas las actuaciones administrativas, la sociedad demandante fue vinculada al procedimiento de fiscalización y los actos fueron debidamente motivados.

No es cierto que el impuesto se causa únicamente con la entrega de los cigarrillos para consumo (venta), porque en realidad ocurre con la simple entrega en fábrica o planta.

La declaración fue presentada por Protabaco S.A. el 4 de mayo de 2001, fecha para la cual había sido derogado expresamente la Resolución 280 del 17 de julio del 2000 por la Ordenanza 0321 del mismo año.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 3 de mayo de 1996 que resolvió un caso similar, precisó que la causación del impuesto al consumo de cigarrillos ocurre desde el momento de la entrega real o simbólica de los distribuidores a los vendedores, intermediarios, mayoristas o detallistas. Posición reiterada en la sentencia del 26 de noviembre de 1999.

Adicionalmente, el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 sigue vigente y, por tanto, es de obligatorio cumplimiento. En consecuencia, el impuesto se causa por mandato expreso desde el despacho en fábrica o planta hacia la bodega o agencia para la distribución del producto.

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió el Concepto 0023 del 21 de julio de 2001, en el cual indicó que la ley permite la causación del impuesto antes de la realización del hecho generador. En consecuencia, el impuesto se causa desde el momento del retiro del producto para su distribución.

Protabaco SA manifestó que no incurrió en inexactitud porque tuvo una diferencia de criterios con la administración. Sin embargo, está demostrado que la ley y la jurisprudencia claramente indican que el impuesto al consumo de cigarrillos es causado desde su entrega para la distribución, por lo que no es cierta su afirmación.

No se configuró un silencio administrativo positivo porque la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 fue proferida y notificada dentro del término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 9 de junio de 2011, la Subsección B de la Sala Cuarta de Decisión del Tribunal Administrativo de Boyacá declaró que operó el silencio administrativo positivo solicitado por la sociedad demandante, declaró la nulidad de los actos de liquidación oficial y ordenó el restablecimiento del derecho correspondiente. Estas decisiones fueron sustentadas en los siguientes argumentos:

Está probado que Protabaco S.A. presentó, el 10 de febrero de 2004, recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003, con el cumplimiento de los requisitos legales.

El Departamento de Boyacá resolvió el recurso mediante la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005, el cual ordenó su notificación personal. Sin embargo, el funcionario comisionado para citar al representante legal de Protabaco S.A. para surtir el trámite correspondiente, dejó constancia que no fue posible hacerlo porque el interesado no se encontraba en la ciudad y los empleados de la empresa se negaron a recibir el documento.

Así las cosas, la autoridad envió el Oficio DRF-237 del 9 de febrero de 2005 para surtir la notificación por correo, al cual anexó copia de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Empero, en el expediente no consta que la sociedad contribuyente efectivamente hubiera recibido el correo.

Por lo anterior, no hay prueba de que el acto administrativo fue debidamente notificado dentro del término de un (1) año contado a

partir de la presentación del recurso, como lo dispone el artículo 732 del Estatuto Tributario.

En todo caso, aún de haberse surtido la notificación por correo, esta fue irregular porque incumplió el artículo 565 *ibídem*, modificado por la Ley 1111 de 2006, que ordena notificar el acto que resuelve el recurso de reconsideración personalmente o por edicto.

El artículo 734 del Estatuto Tributario establece que opera el silencio administrativo positivo cuando la administración no resuelve el recurso de reconsideración dentro del término previsto en el artículo 732 del mismo estatuto.

La jurisprudencia aclaró que, dentro del término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, no sólo debe proferirse el acto administrativo sino también notificarse. Esto es así porque sólo desde ese momento produce efectos jurídicos el acto administrativo⁴.

Por lo expuesto fue que la sociedad actora solicitó la declaratoria del silencio administrativo positivo, mediante escrito del 22 de febrero de 2005.

Aunque se cumplieron los requisitos legales para su declaratoria, el Departamento de Boyacá negó la petición mediante la Resolución 0035 del 10 de marzo de 2005. Empero, su decisión carece de sustento legal y fáctico.

Como consecuencia de lo anterior, debe declararse la configuración del silencio administrativo positivo en sede judicial.

4. Recurso de apelación

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

⁴ Al respecto cita las siguientes sentencias: (i) del 11 de diciembre de 2007 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, expediente: 151523, consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié; y (ii) del 18 de marzo de 2010, expediente: 17653, William Giraldo Giraldo.

El Departamento de Boyacá respetó el derecho al debido proceso de la sociedad demandante porque la vinculó al procedimiento de fiscalización y tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

No es cierto que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco es causado por su venta, ya que el artículo 209 de la Ley 223 de 1995 claramente establece que ocurre con su entrega en fábrica o planta para la distribución.

Esta postura fue asumida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencias del 3 de mayo de 1996⁵, 26 de noviembre de 1999⁶ y 28 de enero de 2010⁷.

Debe aclararse que las tornaguías por sí solas no son el instrumento idóneo para determinar el momento a partir del cual es causado el impuesto bajo análisis. Pero su estudio, junto con la petición del distribuidor de las estampillas, permite determinar cuál es la cantidad real del producto comercializado en el departamento.

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público manifestó, en el Concepto 0023 del 21 de julio de 2001, que la ley permite la exigibilidad del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco antes de la realización del hecho generador.

Indicó que la sanción por inexactitud sí es procedente porque la ley y la jurisprudencia claramente indican que el impuesto al consumo de cigarrillos es causado desde su entrega para la distribución, por lo que no es cierta su afirmación.

Señaló que el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue notificado oportunamente. Se dio cumplimiento al término establecido en la ley para dar respuesta al recurso interpuesto.

⁵ La entidad territorial no da ningún otro dato para su identificación.

⁶ La entidad territorial no da ningún otro dato para su identificación.

⁷ Radicado: 52001-23-31-000-2003-01727-01 (16198), actor: Compañía Colombiana de Tabaco S.A. – COLTABACO S.A., consejero ponente: William Giraldo Giraldo.

5. Alegatos de conclusión de segunda instancia

5.1. Protabaco S.A. reiteró los argumentos expuestos en la demanda. Adicionalmente señaló lo siguiente:

5.1.1. Inicialmente la sociedad demandante era Protabaco S.A., pero esta compañía fue absorbida por British American Tobacco Colombia SAS.

5.1.2. La Sección Cuarta del Consejo de Estado resolvió un caso con identidad fáctica y jurídica en un caso reciente, por lo que constituye precedente vinculante en el proceso de la referencia. En efecto, en sentencia del 2 de diciembre de 2015, esta Sección consideró que el impuesto al consumo de cigarrillos es causado por su venta, y no sobre el producto introducido al Departamento de Boyacá.

5.2. El Departamento de Boyacá reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si se configuró un silencio administrativo positivo. Para tal efecto, deberá verificar si el Departamento de Boyacá notificó oportuna y adecuadamente la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad demandante.

2. Silencio administrativo positivo

2.1. El artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración tiene el término de un (1) año para "resolver" el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma⁸.

Esta Sección precisó que el término "resolver" comprende tanto la expedición como la notificación del acto administrativo porque, mientras no sea así, no produce efectos jurídicos y no puede considerarse resuelto el recurso correspondiente⁹.

Cuando este término es incumplido, el artículo 734 *ibídem* establece que se entenderá que el recurso fue resuelto en favor del recurrente, lo cual deberá ser declarado por la administración, de oficio o a petición de parte¹⁰. Esta norma tiene sentido en la medida que, una vez configurado el silencio administrativo positivo, la autoridad tributaria pierde competencia para decidir sobre el recurso interpuesto¹¹.

2.2. Ahora bien, la notificación realizada dentro del plazo previsto en la ley deberá cumplir todos los requisitos legales, pues de lo contrario sería desconocido el derecho al debido proceso del contribuyente porque le impediría conocer y ejercer una defensa efectiva ante la decisión administrativa¹².

⁸ "Art. 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".

⁹ En este sentido ver la sentencia del 12 de septiembre de 2013, expediente 19515, reiterada en la sentencia del 15 de agosto de 2018, radicado: 76001-23-33-000-2012-00608-01 (22565), actor: Consultorías de Inversiones S.A., consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ "Art. 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".

¹¹ Al respecto ver la sentencia del 21 de octubre de 2010, expediente: 17142, consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; reiterada en la sentencia del 1 de agosto de 2018, radicado: 13001-23-31-000-2012-00408-01 (22061), actor: Sociedad de Comercialización Internacional Real S.A., consejera ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² En este sentido ver la sentencia del 20 de septiembre de 2017 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, radicado: 15001-23-33-000-2013-00035-01 (20890), actor: Morteros y Concretos S.A., consejera ponente (E): Stella Jeannette Carvajal Basto.

Por esto es que, para evitar la configuración del silencio administrativo positivo, la autoridad deberá notificar el acto que resuelve el recurso dentro del término de un (1) año en la forma prevista en la ley.

En la época de la ocurrencia de los hechos (año 2005), el artículo 565 del Estatuto Tributario establecía que el acto que resolvía el recurso de reconsideración debía ser notificado, por regla general, personalmente. Excepcionalmente podía notificarse por edicto cuando el contribuyente no compareciera a la diligencia de notificación personal dentro de los diez (10) días siguientes a la introducción al correo del aviso de citación¹³.

Se resalta de la norma bajo análisis que no es procedente la notificación por correo del acto que resuelve el recurso de reconsideración. Como expresamente se indica, la administración sólo está autorizada para enviar por correo el aviso de citación al interesado para que se acerque a las instalaciones de la entidad, con el fin de surtir la notificación personal del acto que resuelve el recurso de reconsideración.

No obstante, también debe tenerse en cuenta que el artículo 569 del Estatuto Tributario (norma que sigue vigente en la actualidad) establece que la notificación personal debe practicarse por un funcionario de la entidad en el domicilio del interesado o en la oficina de la autoridad, en este último caso previa citación por parte de la administración tributaria¹⁴.

¹³ "ARTÍCULO 565. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

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".

¹⁴ "ARTICULO 569. NOTIFICACIÓN PERSONAL. La notificación personal se practicará por funcionario de la Administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de Impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.

El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega".

De otro lado, para que se entienda surtida la notificación personal, esta norma dispone que el funcionario pondrá en conocimiento del interesado la providencia con la entrega de una copia y dejará constancia de la fecha en que se surtió la diligencia.

Además de estas formas de notificación (personal y por edicto), también es procedente la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración por conducta concluyente en los términos previstos en el artículo 48 del CCA¹⁵ (norma que estaba vigente al momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda), por no ser un aspecto previsto en el Estatuto Tributario¹⁶.

2.3. En el expediente está probado lo siguiente:

El Profesional Especializado del Grupo de Liquidación de la Dirección Administrativa de Impuestos y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá profirió la Liquidación Oficial de Revisión del 11 de diciembre de 2003¹⁷.

Contra este acto administrativo, Protabaco S.A. presentó recurso de reconsideración en debida forma el día 10 de febrero de 2004¹⁸. Esto significa que el término de un año, previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario para resolver el recurso, se cumplió el 10 de febrero de 2005.

El Secretario de Hacienda de la entidad territorial demandada profirió la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005, mediante el cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad¹⁹.

¹⁵ "ARTICULO 48. FALTA O IRREGULARIDAD DE LAS NOTIFICACIONES. Sin el lleno de los anteriores requisitos no se tendrá por hecha la notificación ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada, dándose por suficientemente enterada, convenga en ella o utilice en tiempo los recursos legales.

Tampoco producirán efectos legales las decisiones mientras no se hagan las publicaciones respectivas en el caso del artículo 46".

¹⁶ En este sentido ver el auto del 5 de julio de 2018, radicado: 25000-23-37-000-2017-00682-01 (23412), actor: C.I. Flores Colón Ltda en ejecución de acuerdo de reestructuración, consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ Folios 35 a 41 de los antecedentes administrativos.

¹⁸ Folios 34 a 105 del expediente.

¹⁹ Folios 112 a 118 del expediente.

La Secretaría Ejecutiva del Despacho de Hacienda del Departamento de Boyacá expidió el Oficio DRF-237 del 9 de febrero de 2005, dirigido al representante legal de Protabaco S.A. En la referencia del documento indicó que su objetivo era surtir la notificación personal del acto que resolvió el recurso de reconsideración, del cual anexó copia²⁰.

El Secretario de Hacienda de Boyacá profirió el Oficio DRF-239 del 9 de febrero de 2005, en el que ordenó a un funcionario de la Dirección de Recaudo y Fiscalización desplazarse a la ciudad de Bogotá para surtir la notificación personal del representante legal de Protabaco S.A.²¹.

El funcionario enviado a Bogotá informó, el 10 de febrero de 2005, que no pudo surtir la notificación personal por dos motivos: (i) el representante legal de Protabaco S.A. no se encontraba en la ciudad y (ii) los trabajadores de la empresa se negaron a recibir la notificación. Por lo anterior, recomendó surtir la notificación por correo físico y electrónico, previsto en la Ley 788 de 2002²².

Con base en lo anterior, la Secretaria Ejecutiva del Despacho de Hacienda expidió constancia secretarial del 10 de febrero de 2005, donde certifica que ese día fue enviado correo certificado y correo electrónico a Protabaco S.A. con el fin de surtir la notificación de la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005²³. Esta información fue replicada en la constancia de ejecutoria de la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005, expedida el 7 de diciembre del mismo año²⁴.

Protabaco S.A. solicitó a la entidad territorial, mediante escrito del 22 de febrero de 2005, que declarara la configuración del silencio administrativo positivo porque no fue debidamente notificado de la Resolución 00014 del 4 de enero de 2005²⁵.

²⁰ Folio 223 de los antecedentes administrativos.

²¹ Folio 222 de los antecedentes administrativos.

²² Folio 224 de los antecedentes administrativos.

²³ Folios 224 a 227 de los antecedentes administrativo.

²⁴ Documento sin enumeración, ubicado antes del folio 248 de los antecedentes administrativos.

²⁵ Folios 106 a 107 del expediente.

El Secretario de Hacienda de Boyacá negó la petición mediante la Resolución 000035 del 10 de marzo de 2005. Esta decisión estuvo fundamentada en dos razones: (i) el interesado no realizó la protocolización prevista en el artículo 42 del CCA, y (ii) el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue notificado por correo el 10 de febrero de 2005²⁶.

2.4. Con base en los hechos narrados, la Sala concluye que el Departamento de Boyacá no notificó en debida forma la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 dentro del plazo previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

En efecto, como fue expuesto, el artículo 565 del Estatuto Tributario vigente al momento de los hechos de la demanda establecía que el acto que resuelve el recurso de reconsideración debía ser notificado personalmente o por edicto, y que este último evento sólo procedía cuando el interesado no compareciera dentro de los diez (10) días siguientes al envío de la citación.

Sin embargo, en el caso bajo examen, el Departamento de Boyacá realizó la notificación por correo con base en la Ley 788 de 2002, pero no surtió efectos por no adecuarse al mandato legal.

2.5. De otro lado, debe aclararse que, si bien es cierto que el Departamento de Boyacá dejó constancia de que los trabajadores de Protabaco S.A. se rehusaron a recibir el Oficio DRF-237 del 9 de febrero de 2005, este hecho no la autorizaba para realizar la notificación por correo de la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005.

Esto es así porque la ley no prevé la notificación por correo como sucedáneo de la notificación personal, sino la notificación por edicto, que podrá realizarse sólo cuando el interesado no concurra voluntariamente a las oficinas de la entidad dentro de los diez (10) días siguientes al depósito en correo de la citación.

En otras palabras, aunque la entidad envió el oficio con la intención de realizar la notificación personal en el domicilio de la sociedad, el hecho de que el representante legal no se encontrara presente impedía adelantar esta actuación. En consecuencia, la entidad debió

²⁶ Folios 108 a 109 del expediente.

realizar la citación, esta sí mediante correo, para que iniciara la contabilización del término de los diez (10) días previsto legalmente para que comparezca a notificarse personalmente.

Sin embargo, en el expediente no existe prueba alguna de que el Departamento de Boyacá haya depositado en correo la citación para surtir la notificación personal de Protabaco S.A., a pesar de no estar impedida para hacerlo.

2.6. Como consecuencia de lo anterior, la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 sólo fue notificada a Protabaco S.A. por conducta concluyente a partir de la presentación de la demanda de la referencia, el 4 de mayo del mismo año²⁷, por ser el momento en que manifestó conocer su existencia y contenido.

2.7. Teniendo en cuenta que Protabaco S.A. presentó el recurso de reconsideración de forma adecuada el 10 de febrero de 2004, el Departamento de Boyacá tenía competencia para resolver el recurso y notificar el acto administrativo hasta el 10 de febrero de 2005, día en que finalizó su competencia temporal.

Sin embargo, la sociedad demandante sólo fue notificada por conducta concluyente el 4 de mayo de 2005, cuando ya había operado el silencio administrativo positivo.

Como consecuencia de lo anterior, el recurso de apelación no prospera porque está demostrado que la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005 no fue notificada oportunamente.

3. Decisión

La Sala confirmará la sentencia de primera instancia del 9 de junio de 2011, aclarada y corregida mediante providencias del 21 de febrero y 25 de abril de 2012, mediante la cual declaró que operó el silencio administrativo positivo y declaró la nulidad la Liquidación Oficial de Revisión 0319 del 11 de diciembre de 2003 y la Resolución 000014 del 4 de enero de 2005.

²⁷ Folio 60 del expediente.

Adicionalmente, será reconocida personería al abogado apoderado de la autoridad demandada.

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 apelada, proferida el 9 de junio de 2011 por la Sala Cuarta de Decisión del Tribunal Administrativo de Boyacá.
- 2. Reconocer** a Rafael Ricardo Hernández Barrera como apoderado del Departamento de Boyacá en los términos y para los fines conferidos en el poder que obra a folio 1014 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA

RODRÍGUEZ

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**

