



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., quince (15) de agosto de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 76001-23-33-000-2012-00608-01 (22565)

Demandante: CONSULTORÍAS DE INVERSIONES S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

Temas: Nulidad de los actos administrativos tributarios por pérdida de competencia temporal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 25 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1.-La empresa Consultoría de Inversiones S.A. presentó la declaración del impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable 2007.

1.2.- El Municipio de Santiago de Cali profirió el Emplazamiento para Corregir No. 4131.1.12.6-12, notificado el 9 de julio de 2010, y el Requerimiento Especial No. 4131.1.12.6-12, notificado el 22 de septiembre del mismo año.

Ambos, con el propósito de que la actora modificara su declaración, e incluyera ingresos que para la administración hacían parte de la base gravable.

1.3.- La propuesta fue llevada a la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-8063953, notificada el 2 de junio de 2011, que modificó la declaración privada e impuso sanción por inexactitud.

1.4.- Inconforme con la decisión, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, presentado el 2 de agosto de 2011.

1.5.- El recurso fue resuelto mediante la Resolución No. 4131.1.12.6-1579 del 26 de junio de 2012. Para efectos de notificar este acto, la administración envió aviso de citación el 10 de julio de 2012, concediendo a la empresa un plazo de 10 días para comparecer y ser notificada personalmente.

1.6.- El 17 de julio del mismo año, la administración envió un funcionario a las instalaciones de la actora, para entregar copia de la resolución que resolvía el recurso de reconsideración, no obstante, en la dirección no se encontraban el apoderado especial y tampoco el representante legal de la empresa.

1.7.- El 18 de julio de 2012 la administración procedió a notificar por edicto el acto que decidió el recurso de reconsideración. El edicto fue desfijado el 1 de agosto del mismo año.

1.8.- Mediante peticiones del 23 de agosto y el 27 de septiembre de 2012, la actora solicitó copia auténtica de la anterior resolución, con constancia de notificación.

La copia fue entregada el 28 de noviembre del mismo año.

2. Pretensiones

El demandante pide que, en primer lugar, *"se declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo¹".*

Así mismo, solicita que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, por las razones que más adelante se expondrán:

¹ Fl. 105. Cuaderno principal.

"RESOLUCIÓN 4131.1.12.6-1579 DEL 26 DE JUNIO DE 2012 QUE RESUELVE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN, proferida por la Subdirectora Administrativa de Impuestos y Rentas Municipales del Municipio de Santiago de Cali, Dra. PAULA ANDREA LOAIZA GIRALDO, interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión por no declarar 4131.1.12.6-8063953 del 01 de abril de 2011.

RESOLUCIÓN 4131.1.12.6-8063953 DEL 01 DE ABRIL DE 2011 que modifica la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año 2007, proferida por la por la Subdirectora Administrativa de Impuestos y Rentas Municipales del Municipio de Santiago de Cali, Dra. PAULA ANDREA LOAIZA GIRALDO."

A título de restablecimiento del derecho pide se disponga que la actora *"no está obligada a declarar y pagar un mayor valor por el impuesto de industria y comercio [por el año gravable 2007],... por tanto, que no es procedente imponerle sanción por inexactitud."*

Finalmente pide que se condene en costas y agencias en derecho al ente demandado.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la demandante, los actos administrativos demandados vulneran las siguientes normas:

- Artículos 4, 29 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 130 del CPACA.
- Artículo 42 de la Ley 200 de 1995.

- Artículo 150 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 198 del Decreto Ley 1333 de 1986.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.
- Artículos 647, 688, 691, 721, 732, 734, 742 y 744 del Estatuto Tributario.
- Artículos 75, 139, 141, 147 y 149 del Decreto 523 de 1999 del Municipio de Cali.
- Artículos 110 y 111 del Decreto 139 de 2012 del Municipio de Cali.
- Artículo 250 del Acuerdo 321 de 2011 del Concejo Municipal de Cali.

En el concepto de la violación indicó, en síntesis:

3.1.- Configuración del silencio administrativo positivo en relación con el acto que resolvió el recurso de reconsideración

3.1.1.-En los términos de los artículos 732 y 734 del E.T., si la administración no resuelve el recurso de reconsideración en el término de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, la administración pierde competencia y se configura un acto ficto en favor del contribuyente.

3.1.2.-En el caso concreto, la Resolución No. 4131.1.12.6-1579, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto

que modificó la declaración privada del ICA del año gravable 2007, fue notificada por fuera del término de ley y de forma irregular.

Todo, porque a pesar de haber enviado un aviso de citación para que el contribuyente se presentara a las oficinas de la administración y se notificara personalmente de dicho acto, el ente demandado interrumpió el plazo de 10 días concedido por la ley para el efecto, mediante el presunto envío de un funcionario a las instalaciones de la empresa y la posterior fijación de un edicto.

De manera que, la administración suprimió el plazo con que contaba el contribuyente para notificarse personalmente, y adelantó la fecha de fijación del edicto, desconociendo así el debido proceso.

3.1.3.- De ahí que, la notificación se entiende surtida por conducta concluyente el 28 de noviembre de 2012, cuando la actora recibió, por solicitud propia, copia del acto que resolvió el recurso de reconsideración, momento para el cual, ya la administración había perdido competencia.

3.1.4.- La forma irregular en que la administración intentó notificar el acto en mención es muestra del afán de corregir la demora en resolver (vocablo que incluye la notificación) el recurso de reconsideración, y la inminente pérdida de competencia a la que ello conducía.

Para el efecto precisó, que si el recurso fue presentado en debida forma el 2 de agosto de 2011, la administración tenía hasta el 2 de agosto de 2012 para pronunciarse. Sin embargo, en vista de que *“el aviso de citación fue introducido al correo el 6 de julio de 2012, los diez días concluían el 19 de julio de 2012 y [por lo tanto] el edicto solamente se podía fijar el 23 de julio de 2012 y desfijar el 3 de agosto de 2012²”*, fecha en la que se entendería surtida la notificación.

3.2.- Improcedencia de la adición de ingresos

3.2.1- En todo caso, los ingresos adicionados en los actos demandados no están gravados con ICA. Se trata de los dineros percibidos por dividendos por inversiones en sociedades y venta de productos agropecuarios.

3.2.2.- Los primeros, por tratarse de inversiones con carácter de activo fijo en una sociedad civil, que no comportan una labor comercial, y tampoco son la actividad principal de la empresa.

Las inversiones que generan esos dividendos son activos fijos, en la medida en que *“invertir en sociedades”* no hace parte de su objeto social o de las actividades conexas a este, y toda vez que su finalidad no es especular con el precio de tales acciones.

² Fl. 116. Cuaderno principal.

Muestra de esa última afirmación-dice-, es el hecho de que las inversiones no han variado desde su adquisición (no han sido enajenadas o modificadas parcial o totalmente).

3.2.3.-Los segundos ingresos (por venta de caña), provienen de una actividad agropecuaria, que no está gravada con ICA.

3.3.- Falsa motivación

3.3.1.- Si se aceptara la procedencia de las anteriores adiciones, lo cierto es que la administración gravó los ingresos con una tarifa del 11 por mil, sin indicar las razones por las que procede esa tarifa y pese a que de acuerdo con las normas locales, las tarifas aplicables serían del 7.7 por mil o 3.3. por mil.

3.4.- Violación del debido proceso

3.4.1.- Se desconoció el debido proceso toda vez que la funcionaria que resolvió el recurso de reconsideración es la misma que profirió la liquidación oficial de revisión, y comoquiera que la administración no tuvo en cuenta las pruebas aportadas en sede administrativa, particularmente, las pruebas contables que certificaban el carácter y naturaleza de activo fijo de las inversiones en sociedades.

3.5.- Improcedencia de la sanción por inexactitud

3.5.1.- No hay lugar a la sanción por inexactitud, habida cuenta de que los mayores valores adicionados por la administración son improcedentes, y porque la contribuyente no obró con dolo o mala fe.

Adicionalmente, es claro que en este caso existe una diferencia de criterios entre la actora y la administración, acerca de la naturaleza de las inversiones en sociedades que generaron los dividendos reportados por la empresa.

4. Oposición

4.1.- El Municipio de Santiago de Cali adujo en defensa de los actos demandados, que estos fueron proferidos con sujeción a las normas de derecho a los que están sometidos.

4.2.- Señaló, que no se vulneró el debido proceso porque la administración siempre intentó notificar personalmente a la actora, tanto así, que a pesar de haber enviado aviso de citación para que esta acudiera a sus instalaciones, procedió a enviar un funcionario que llevara copia de la resolución, todo, para abundar en garantías. Sin embargo, como no hubo quien recibiera la copia de la resolución, debió fijar un edicto.

En todo caso, en sede jurisdiccional no puede declararse la ocurrencia del silencio administrativo, pues ese es un aspecto que debe ser reconocido por la administración.

4.3.- En cuanto a la presunta falta de competencia precisó, que de acuerdo a la estructura y asignación de funciones de las normas locales, corresponde a la Subdirección de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal, no solo los procedimientos de determinación del tributo, sino aquellos relacionados con los recursos. Esa es la razón por la que dicha dependencia profirió tanto la liquidación oficial de revisión, como el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

4.4.- Manifestó que la demandante sí tiene por objeto la inversión en empresas nacionales y extranjeras, pues así se desprende de su certificado de existencia y representación legal.

Además, la "*exención o exclusión tributaria*" que pretende aplicar la sociedad no está contemplada en la ley. De manera que, como el impuesto de Industria y Comercio grava todas las actividades comerciales, industriales y de servicios realizadas por el contribuyente, y no se acreditó que la inversión en sociedades y la venta de caña estuvieran excluidas del gravamen, estas causan el tributo.

Estas, por ser actos mercantiles realizados en jurisdicción del Municipio de Santiago de Cali, están gravadas con el impuesto de Industria y Comercio.

De ahí que sea procedente, también, la sanción por inexactitud.

5.- Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas y agencias en derecho a la actora, con fundamento en los siguientes argumentos:

- Los dividendos por inversión en sociedades obtenidos por la actora están gravados con ICA porque esta no acreditó que se tratara de activos fijos, más cuando su objeto social sí contempla la realización de inversiones.
- La venta de caña no es producción agrícola primaria, habida cuenta de que no se demostró i) que fuera la actora quien produjera la caña y, ii) que el producto no sufriera ningún tipo de transformación.
- Los actos no fueron expedidos con falta de competencia, porque de acuerdo a las normas locales, corresponde a la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales de Cali modificar las declaraciones tributarias privadas, así como resolver los recursos de sede administrativa.

Además, es posible que debido a la estructura y organización de los entes territoriales, estos no cuenten con las mismas dependencias

que existen a nivel nacional. Situación que por sí sola, no afecta el debido proceso.

- El acto que resolvió el recurso de reconsideración fue notificado dentro del término de un año, comoquiera que el plazo finalizaba el 2 de agosto de 2012, y aquel fue notificado por edicto desfijado el 1 de agosto del mismo año.

Aunque es cierto que la administración no respetó los diez días para que el contribuyente se presentara a notificarse personalmente, no lo es menos que *"la indebida notificación no es una causal de nulidad del acto administrativo, pues si el mismo ha nacido válido no resultaría lógica declarar su nulidad cuando el vicio lo ostenta es la notificación, y por ende lo que procede es cuestionar el acto de ejecución a través del medio de control, de reparación directa por los daños que hubieren podido causar, escenario en el que no nos encontramos en la actualidad."*³

5.1.- Salvamento de voto

Uno de los Magistrados salvó el voto, porque en su sentir, las irregularidades en la notificación-advertidas por el ponente-, sí vician de nulidad los actos demandados.

³ Fl. 312. Cuaderno principal.

Al efecto precisó, que la notificación personal es principal y por lo tanto, sólo puede acudir a las vías subsidiarias, como el edicto, cuando aquella se haya agotado.

En esas condiciones, una vez inició el plazo de 10 días para que el contribuyente se notificara personalmente, era deber de la administración esperar que dicho término finalizara, para así intentar cualquier otro mecanismo de notificación.

6. Recurso de apelación

Inconforme con la decisión de primera instancia, el demandante interpuso recurso de apelación en el que reiteró lo dicho en la demanda.

Además precisó i) que las irregularidades en materia de notificación sí afectan la validez de los actos administrativos porque estas comprometen el debido proceso, y que ii) en este caso, más que la nulidad por indebida notificación, lo que se alega es la pérdida de competencia para resolver el recurso de reconsideración, habida cuenta de que la notificación tuvo lugar por fuera del término de un año.

7.- Alegatos de conclusión en segunda instancia

El ente demandado presentó alegatos de conclusión en los que se limitó a solicitar que no se le condenara en costas, habida cuenta de que se trataba de una entidad pública, había obrado de buena fe, y porque los asuntos tributarios entrañan un interés público.

La actora no presentó alegatos de conclusión.

8.- Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público pidió que se revocara la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declarara la nulidad de los actos demandados.

El agente del Ministerio Público señaló que en los términos del artículo 565 del E.T., la notificación por edicto procede si el contribuyente que ha sido citado por aviso no comparece dentro de los diez días siguientes al recibo de la citación.

Habida cuenta de que en el caso concreto no había finalizado dicho plazo, la administración no podía intentar la notificación vía edicto.

Por eso, tampoco era procedente que en esos diez días la administración enviara un funcionario para entregar una copia de la resolución, sin previo aviso de ello.

Al respecto dijo, que si bien la "administración puede elegir efectuar la diligencia para intentar la notificación personal en la dirección para recibir notificaciones, informada por el contribuyente en el recurso", eso es posible "siempre que la realice antes de enviar el aviso de citación."⁴

De manera que, una vez elegida la opción de enviar el aviso para que el contribuyente comparezca, la administración no puede suspender el plazo de diez días. En esas condiciones, "la visita ...efectuada después de enviar el aviso de citación y antes de cumplirse el término legal que este conllevaba, no podía sustituir el cumplimiento del plazo que restaba por cumplirse, como tampoco justificaba la fijación del edicto antes de que concluyera, razón por la cual el municipio vulneró el debido proceso a la demandante"⁵

CONSIDERACIONES

1.- Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y teniendo en cuenta el ámbito de competencia del Juez de Segunda Instancia, le

⁴ Fl. 360. Cuaderno principal.

⁵ Fl. 361. Cuaderno principal.

corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados.

Para el efecto, es necesario establecer en primer lugar, si en el caso concreto se notificó en debida forma y dentro del término de ley la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó el ICA declarado por la actora para el año gravable 2007, o si, por el contrario, las irregularidades que se le atribuyen al trámite de notificación se traducen en el vicio de nulidad contemplado en el artículo 730-3 del Estatuto Tributario, reiterado en el artículo 98-3 del Decreto Municipal 139 de 2012⁶

En caso de que el cargo anterior no prospere, la Sala deberá establecer si los ingresos adicionados por los actos cuestionados son o no procedentes.

2.- Nulidad de los actos administrativos de carácter tributario por notificación extemporánea de los mismos

2.1.- De conformidad con el artículo 732 del E.T., la administración tributaria tiene un término de un año para **resolver** los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

⁶ "Por medio del cual se expide el procedimiento tributario del Municipio de Santiago de Cali"

Esta Sección⁷ ha precisado que el término “resolver” al que se refiere la norma, comprende la **notificación** del respectivo acto administrativo, pues mientras el contribuyente no conozca la determinación de la administración, esta no produce efectos jurídicos y no puede considerarse resuelto el recurso.

2.2.- Tratándose de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, la sola notificación extemporánea de los mismos da lugar a su nulidad, por expresa disposición del artículo 730-3 del Estatuto Tributario, que señala:

*“ARTICULO 730. CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:
(...)
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
(...)”*

Todo, con fundamento en la pérdida de competencia temporal de la administración para pronunciarse y liquidar o modificar el gravamen.

Tales actos – los notificados extemporáneamente- pueden ser objeto de una solicitud de declaratoria de ocurrencia del silencio administrativo positivo, o bien, ser demandados ante la jurisdicción contenciosa, con fundamento en la causal de nulidad del artículo

⁷ Ver Exp.; 19515 de Septiembre 12 de 2013, 17142 de octubre 21 de 2010, y 15532 de abril 12 de 2007.

730-3 ib., en concordancia con el artículo 137 del CPACA, que consagra la expedición sin competencia, como causal de anulación.

2.3.- Eso es así, porque aunque comparten una causa común (la pérdida de competencia temporal de la administración), se trata de vías independientes: con ocasión de la primera, se produce un acto nuevo, que puede o no, ser favorable a los intereses del recurrente, mientras que cuando se acude a la sede contenciosa, el juez declarará la nulidad de la decisión recurrida, con los efectos que esto genera; esto es, la firmeza de la declaración privada, la desaparición de la sanción, la prosperidad de lo pretendido en la solicitud o recurso respectivo, etc.

La ocurrencia del silencio administrativo positivo en este caso concreto, no impide que el contribuyente acuda a la jurisdicción contenciosa, porque se trata de una ficción que opera en su favor; luego, este tiene la opción de hacer uso o no de la misma. Por eso, se reitera, el ciudadano tiene la posibilidad de acudir a una u otra vía, elección que dependerá de sus intereses particulares.

Piénsese, por ejemplo, en aquel que no desee someterse a la contingencia de que la administración niegue su solicitud de declarar la existencia del acto ficto, sumada al posterior juicio de dicha decisión, y elija entonces acudir directamente al juez. Por el contrario, puede suceder que el contribuyente confíe en una decisión favorable por parte de la administración y, en

consecuencia, escoja pedir que se declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

3.- Caso concreto

3.1.- En el caso concreto se encuentra acreditado que mediante escrito del 2 de agosto de 2011⁸, la empresa Consultorías de Inversiones S.A. presentó recurso de reconsideración contra la Resolución No. 4131.1.12.6-8063953, que modificó su declaración privada ICA correspondiente al año gravable 2007.

Tampoco es objeto de discusión, que por oficio con fecha del 20 (sic) de junio de 2012, entregado a la actora el 10 de julio del mismo año, la administración citó a la empresa contribuyente para que se notificara personalmente del acto que resolvía el recurso de reconsideración, para lo cual le concedió el término de diez días hábiles, contados a partir de su recibo⁹.

El 17 del mismo mes y año se hizo presente un funcionario de la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Municipio de Santiago de Cali en las instalaciones de la empresa Consultorías de Inversiones S.A., *"con el fin de realizar la notificación personal"* del acto que resolvió el recurso de reconsideración. No obstante, en

⁸ Fl. 34. Cuaderno principal.

⁹ Fl. 27. Cuaderno principal.

vista de que el representante legal de la sociedad no se encontraba, el empleado que atendió la visita se negó a recibir dicha copia¹⁰.

El 18 del mismo mes y año, esto es, al día siguiente de la visita, la administración procedió a fijar un edicto por el término de diez días, para notificar la resolución mencionada¹¹.

3.2.- Para la Sala, es claro que una vez concedido el plazo de diez días al contribuyente para que compareciera a notificarse personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y antes de que este culminara, debía esperarse que se surtiera tal medio, antes de acudir a otro.

Eso es así, porque dicho plazo, fijado por el Estatuto Tributario (art. 565) y reiterado por el artículo 13 del Decreto Municipal de Santiago de Cali 139 de 2012, opera en favor del contribuyente, y por lo tanto no puede ser limitado o suspendido por la administración con el fin de anticipar la notificación.

Lo anterior supone, que el contribuyente puede negarse a recibir copia de la resolución, cuando aún no ha finalizado el término para que comparezca, y de otra parte, que el edicto fijado en vigencia de dicho plazo, no surte efecto alguno.

¹⁰ FI. 28. Cuaderno principal.

¹¹ FI- 29. Cuaderno principal.

3.3.- Así las cosas, en vista de que la notificación personal no pudo llevarse a cabo porque la administración interrumpió el término para que el contribuyente compareciera a enterarse de la decisión, y comoquiera que el edicto del 18 de julio de 2012 fue fijado sin que se hubiera dado la oportunidad a la actora de notificarse personalmente en debida forma, la notificación de este acto administrativo, realizada por edicto, fue irregular y, por ende, violatoria del derecho a la defensa y del debido proceso.

Por esto, debe concluirse que la notificación tuvo lugar por conducta concluyente, cuando Consultoría de Inversiones S.A. recibió la copia de la Resolución No. 4131.1.12.6-1579, esto es el 28 de noviembre de 2012, cuando ya había finalizado el término de un año para que la administración profiriera y notificara el acto en mención.

Debe precisarse que teniendo en cuenta la fecha en la que se recibió la citación y tomando los términos para notificar personalmente y por edicto, la notificación del acto que resolvía el recurso de reconsideración, de todas maneras, resultaba extemporánea.

3.4.- En esa medida, los actos demandados son nulos porque la administración excedió el plazo de ley para su notificación.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar, declarará la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho dispondrá que la actora no está

obligada al pago de los valores impuestos en las decisiones anuladas.

No se condenará en costas a la parte vencida, habida cuenta de que no se acreditó su causación.

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,

F A L L A

PRIMERO.- REVOCAR la sentencia del 25 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:

1.-DECLARAR la nulidad de las Resoluciones 4131.1.12.6-8063953 del 01 de abril de 2011 y 4131.1.12.6-1579 del 26 de junio de 2012, proferidas por la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Municipio de Santiago de Cali.

2.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la actora no está obligada al pago de las sumas impuestas en los actos anulados

SEGUNDO.- Sin costas.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ