



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 17001-23-33-000-2019-00293-01 (28919)
Demandante: Global Representaciones Limitada
Demandado: Municipio de Manizales

Temas: Sanción por no declarar. Indebida notificación. Silencio administrativo positivo.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandada contra la sentencia del 19 de enero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Quinta de Decisión, que resolvió²:

Primero. Declárese la nulidad de las Resoluciones CPV-1251, del 20 de noviembre de 2017, y 4 del 21 de enero de 2019, con las cuales la Secretaría de Hacienda del municipio de Manizales, en su orden, impuso sanción a Global Representaciones Ltda. por no haber presentado declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2011 y resolvió extemporáneamente el recurso de reconsideración contra la anterior decisión.

Segundo. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declárase que Global Representaciones Ltda. no tiene pendiente obligación de pagar suma alguna por concepto de sanción por no declarar impuesto de industria y comercio y complementarios para el año gravable 2011.

Tercero. Niéganse las demás súplicas de la demanda.

Cuarto. Condénase en costas en esta instancia al municipio de Manizales, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de esta corporación conforme lo determina el CGP, por lo brevemente expuesto. Fijase como agencias en derecho a cargo de la entidad demandada, la suma de \$3.520.480, correspondiente al 4% de la cuantía estimada en este proceso.

(...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La demandada mediante la Resolución CPV 1251, del 20 de noviembre de 2017, impuso a la actora sanción por no declarar ICA del año gravable 2011³. Lo anterior fue confirmado en su totalidad mediante la Resolución 4, del 21 de enero de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración⁴.

¹ Samai Tribunal, índice 24, certificado B489668550445F61 C074F70EC1B95982 CDCC238FFD3E587C 144CA58AEB25B3BC (pdf), pp. 1 a 5.

² Samai Tribunal, índice 24, certificado C9BA27C337B61D5A 1363E41567439454 1D20F0DBD786919B 1A71BCA9EA7B3236 (pdf), pp. 18 a 19.

³ Samai Tribunal, índice 24, certificado DF27500938C2CFE2 7E42EB08566F1412 9543D58648B82BC5 7DD9F87779A0173E (pdf), pp. 18 a 20.

⁴ Samai Tribunal, índice 24, certificado DF27500938C2CFE2 7E42EB08566F1412 9543D58648B82BC5 7DD9F87779A0173E (pdf), pp. 3 a 10.



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

Primera. Que se declare la nulidad de la Resolución CPV-1251, del 20 de noviembre de 2017, proferida por [la demandada], a través de la cual se impone una sanción por no declarar por la suma de \$88.012.000, correspondiente al año gravable 2011, a la [demandante].

Segunda. Que se declare la nulidad de la Resolución 04, del 21 de enero de 2019, proferida por la [demandada], a través de la cual se resuelve no reconsideración (sic) la Resolución CPV-1251, del 20 de noviembre de 2017.

Tercera. Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la [actora] presentó en debida forma la declaración y liquidación privada del impuesto de industria y comercio y complementarios para el año gravable 2011.

Cuarta. Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la [demandante] no tiene pendiente ninguna clase de obligación impositiva en materia de impuesto de industria y comercio y sus complementarios, correspondientes al año gravable de 2011.

Quinta. Que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 4, 6, 29, 83, 95.9, 209 y 363 de la Constitución; 567, 574, 617, 618, 619, 647, 671, 683, 720, 722, 730, 731, 732, 734, 742 a 746, 771 a 773 y 777 del ET (Estatuto Tributario); y 65 a 69 y 71 a 73 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación⁶:

-Asunto previo. Notificación Irregular de la Resolución 2 (sic) que resolvió el recurso de reconsideración. Advirtió que la Resolución 4, del 21 de enero de 2019, violó de manera manifiesta los artículos 732 y 734 del ET, que establecen que el término para resolver el recurso de reconsideración, es de un año contado a partir de su interposición en debida forma, plazo dentro del cual debe ser notificada la decisión, conforme lo ha reconocido innumerable jurisprudencia, puesto que hasta tanto no se ponga en conocimiento del administrado, no podría tener efectos jurídicos, y en consecuencia no tenerse por resuelto el recurso. Al hilo de ello, destacó que tal término era preclusivo por cuanto el artículo 734 ibídem establecía la configuración del silencio administrativo positivo ante su incumplimiento, pues al vencimiento del término, perdía competencia la Alcaldía de Manizales, lo que derivaba en la nulidad del acto.

Así, señaló que como el recurso fue interpuesto el 22 de enero de 2018, la Administración tenía hasta el 22 de enero de 2019 para notificar la resolución que lo resolvía; sin embargo, la demandada se tomó hasta el 11 de marzo de 2019 para hacerlo de manera irregular, mediante el mecanismo subsidiario del edicto, esto es, un mes y diecinueve días después del plazo del año con que contaba la autoridad para emitir y notificar dicha resolución, lo que violó su derecho de defensa y al debido proceso, resultando incuestionable la ocurrencia del silencio administrativo positivo, pues la notificación no se ajustó a la normativa indicada, lo que implicaba entender que el recurso fue fallado a su favor.

Adicionalmente expuso que, desde la contestación al emplazamiento para declarar y al requerimiento ordinario, emitidos por el demandado, se precisaron los motivos y razones

⁵ Samai Tribunal, índice 24, certificado DF27500938C2CFE2 7E42EB08566F1412 9543D58648B82BC5 7DD9F87779A0173E (pdf), p. 8.

⁶ Samai Tribunal, índice 24, certificado DF27500938C2CFE2 7E42EB08566F1412 9543D58648B82BC5 7DD9F87779A0173E (pdf), pp. 4 a 8.



por los cuales la actora no era responsable del ICA «*por el año gravable 2013*» (sic)⁷, pese a lo cual se le sancionó por no declarar. Adujo que en ambas respuestas se explicó que los ingresos percibidos por su actividad económica fueron foráneos; sin embargo, los distintos actos administrativos emitidos en la actuación acusada desconocieron sistemáticamente las normas legales y procedimentales aplicables. Seguidamente, describió que al recurrir la sanción, aludió principalmente al hecho de que era imposible que fuera declarante del ICA por el período 2011 según los argumentos presentados desde la contestación del acto preparatorio, y las pruebas aportadas -constancia de contador-, todo lo cual fue insuficiente para que su contraparte se convenciera de no continuar con la fiscalización, pues persistió en ella con base en el Acuerdo 704 de 2008 y en el Decreto reglamentario 474 de 2012 sin considerar lo aducido en el recurso de reconsideración.

Asimismo, en aquella impugnación también se planteó como segundo aspecto de inconformidad que la notificación de la sanción impuesta vulneró los artículos 720 del ET y 69 del CPACA, en tanto omitieron indicar el término para interponer el recurso procedente, aun cuando el ente demandado sostuviera que ello se desprendía de la forma en que quedó el artículo quinto de la parte resolutive del acto sancionador, el cual aludió a que procedía el recurso en los términos establecidos en el artículo 722 ídem; norma esta que no describe la oportunidad para recurrir, sino los requisitos para hacerlo y esto pudo llevar a equívocos, daños morales y materiales.

Contestación de la demanda

El municipio contestó la demanda de forma extemporánea, como se señaló en la providencia de primera instancia (índice 2 de Samai).

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos acusados⁸. Tras referirse a las normas nacionales y locales aplicables, así como al procedimiento adelantado, encontró establecida la ocurrencia del silencio administrativo positivo, en vista de que el recurso de reconsideración contra la sanción por no declarar, fue debidamente interpuesto el 22 de enero de 2018, por lo que, la autoridad debía resolverlo hasta el 22 de enero de 2019, esto es, en el plazo del año previsto en el artículo 732 del ET, lo cual no fue observado por la demandada, puesto que el acto que resolvió el recurso se intentó notificar personalmente, citando a la contribuyente para que compareciera dentro de los diez días siguientes; esto es, desde el 22 de enero hasta el 04 de febrero de 2019 (advirtiendo que computó el término desde el día siguiente a la fecha del aviso citatorio, al no haber constancia de la fecha de su envío en el expediente). Dado que la demandante no compareció en el indicado lapso, la aludida resolución se notificó mediante edicto fijado el 25 de febrero de 2019 por 10 días, conforme al artículo 565 del ET.

Así, concluyó que al haberse surtido la notificación el 11 de marzo de 2019 se configuró el silencio administrativo positivo por haber transcurrido más del año con el que contaba la Administración para notificar la decisión, de manera que la resolución que resolvió el recurso fue expedida con carencia de competencia temporal.

Por último, siguiendo el criterio objetivo valorativo, consideró procedente la condena en costas a cargo de la demandada, por encontrarse acreditada su causación, dados los gastos asumidos por la actora con ocasión de los traslados al demandado y al ministerio

⁷ El período gravable discutido es 2011.

⁸ Samai Tribunal, índice 24, certificado C9BA27C337B61D5A 1363E41567439454 1D20F0DBD786919B 1A71BCA9EA7B3236 (pdf), pp. 1 a 20.



público; además, también se justificaba la fijación de agencias en derecho en el equivalente al 4% de la cuantía estimada del proceso, dada la representación judicial que tuvo la demandante.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia⁹. Manifestó su desacuerdo con la decisión porque el acto ficto o presunto debió ser protocolizado en notaría, según lo establecido en el artículo 85 del CPACA, de manera que no bastaba con el transcurso del plazo establecido en el artículo 732 del ET para su configuración, pues tal normativa no menciona en alguna parte que no se requiera protocolizarlo. Por ello, explicó que debía acudir a la disposición supletiva del CPACA que, en su artículo 85, prevé que las personas que se beneficien del silencio administrativo positivo deben protocolizarlo ante notario; solo surtido dicho trámite, queda habilitada a contribuyente para «*impetrar ante la administración municipal la declaración del silencio*» y si es negado, puede acudir ante la jurisdicción para concretar la favorabilidad de la norma fiscal.

Adujo que la doctrina moderna del derecho administrativo ha reiterado que el silencio administrativo no es una decisión, sino que la ley le da los efectos de esta, para lo cual, la norma le ha confiado esa tarea al notario y no al juez. Sostuvo que tal requisito, proviene del artículo 42 del Decreto 01 de 1984 (CCA) que indicó la forma de hacer valer el silencio administrativo positivo, disposición que sigue vigente en el actual CPACA, a la cual debía remitirse, porque el Estatuto Tributario no lo regulaba. Seguidamente se refirió al silencio administrativo positivo contemplado en la Ley 80 de 1993, para insistir en que debía ser protocolizado. Con base en lo explicado, sostuvo que el silencio administrativo positivo requiere del cumplimiento de una ritualidad, cuya carga procesal residía en la demandante, para hacer valer la decisión ficta ante las autoridades y terceros. Por lo demás, se opuso a la condena en costas, por lo que expuso que no se demostró que hubiera actuado con mala fe, y afirmó que la actora no se quiso notificar personalmente con la intención de que transcurriera el año.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo el cargo de apelación planteado por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que anuló los actos demandados y condenó en costas.

Problema jurídico

2- Corresponde a la Sala definir si, como lo aduce la apelante, el reconocimiento de los efectos de la configuración del silencio administrativo positivo en materia tributaria depende de la carga procesal de la demandante de protocolizarlo, conforme al artículo 85 del CPACA. De ser procedente, la Sala se referirá a la imposición de la condena en costas al demandado.

⁹ Samai Tribunal, índice 24, certificado B489668550445F61 C074F70EC1B95982 CDCC238FFD3E587C 144CA58AEB25B3BC (pdf), pp. 1 a 5.



Análisis del caso concreto

3- A juicio del municipio apelante, el tribunal no debió reconocer el silencio administrativo positivo porque el acto ficto o presunto debió ser protocolizado en notaría, según lo establecido en el artículo 85 del CPACA, no bastando el transcurso del plazo señalado en el artículo 732 del ET para su configuración, pues tal regulación no establecía en ninguna parte que, no se requiriese protocolizarlo, de manera que debía acudir a la citada disposición supletiva, que dispone que las personas que se benefician del silencio deben protocolizarlo ante notario, lo que era carga procesal de la demandante,

A tales efectos, adujo que la doctrina moderna del derecho administrativo ha precisado que el silencio administrativo positivo no es una decisión, sino un efecto que se deriva de la ley, confiando esa tarea al notario y no al juez. Agregó que tal requisito lo establecía el artículo 42 del Decreto 01 de 1984 (CCA) para hacer valer el silencio positivo, disposición que sigue vigente en el actual CPACA, a la que debe remitirse, por cuanto el Estatuto Tributario no establece ninguna disposición especial al respecto. Adicionalmente, aludió a la Ley 80 de 1993, para destacar que el silencio administrativo positivo debía protocolizarse.

Por su parte, la actora sostuvo que la Administración violó los artículos 732 y 734 del ET que establecen que el plazo para resolver el recurso de reconsideración es de un año contado a partir de su interposición en debida forma. En el caso concreto, explicó que la demandada tuvo hasta el 22 de enero de 2019 para notificar la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto el 22 de enero de 2018; sin embargo, esto se efectuó en forma irregular el 11 de marzo de 2019, mediante el mecanismo subsidiario del edicto; esto es, un mes y diecinueve días después de vencido el término con el que contaba el municipio para notificar el acto, lo cual transgredió sus derechos de defensa y debido proceso, pues la notificación no se ajustó a la indicada normativa, lo que implicaba que se entendiera el recurso fallado a su favor.

Por su parte, el tribunal encontró configurado el silencio administrativo positivo, por cuanto la notificación surtida por edicto, el 11 de marzo de 2019, se llevó a cabo por fuera del año con el que contaba la Administración para resolver el recurso de reconsideración interpuesto el 22 de enero de 2018; lo que derivó en la carencia de competencia temporal.

De acuerdo con los extremos de la contienda y lo decidido por el tribunal, es un hecho no controvertido por la parte apelante que la fecha en que se entendió notificado el acto que desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la sanción por no declarar, fue el 11 de marzo de 2019, fecha que excedía el plazo del año para decidir el recurso de reconsideración. Así, la censura se circunscribe a determinar sí, para hacer exigible los efectos del silencio administrativo positivo en materia tributaria, el obligado tributario debe efectuar la protocolización de este ante notario público como lo establece el artículo 85 del CPACA, norma que defiende el apelante como aplicable, al no existir una regulación especial sobre la materia en el Estatuto Tributario.

4- Para dirimir el debate planteado, partirá la Sala de recapitular que, acorde con lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del ET, normativa aplicable a los tributos administrados por el municipio de Manizales según la remisión expresa prevista en el artículo 74¹⁰ del Acuerdo 704 del 29 de diciembre de 2008 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, en materia tributaria el silencio administrativo positivo se configura cuando vencido el término del año con el que cuenta

¹⁰ Artículo 74. Procedimiento Tributario. Adoptase en virtud del artículo 66 de la Ley 383 de 1997, el procedimiento tributario establecido en el Estatuto Tributario Nacional.



la Administración para resolverlo, desde su debida interposición, no se notifica la decisión del mismo.

Transcurrido ese término, la Administración pierde competencia para decidir el recurso, lo que conlleva a que se configure el silencio administrativo positivo, cuyo efecto consiste en que el recurso se entienda fallado a favor del administrado. Lo cual corresponde a la consecuencia prevista expresamente en la ley, la cual debe reconocerse a solicitud de parte u oficiosamente por la propia autoridad, so pena de que deba ser reconocido en vía jurisdiccional al constarse la extemporaneidad de la notificación del acto que desata el recurso de reconsideración por parte de la Administración.

En materia tributaria, el silencio administrativo positivo se encuentra regulado en el artículo 734 del ET, esto es, en una norma de carácter especial, que dispone una estructura normativa independiente y autónoma respecto del artículo 85 del CPACA, que solo sujetó su configuración al incumplimiento por parte de la administración, del plazo previsto para resolver el recurso de reconsideración, pero sin establecer exigencias adicionales. Por ello, la Sala precisa que el artículo 734 *ibidem* no condicionó la ocurrencia del silencio administrativo positivo en materia tributaria a su protocolización, como se advierte en otras disciplinas; inclusive previó su reconocimiento oficioso por parte de la autoridad. Así, tal dispositivo es el que exclusivamente gobierna la configuración del silencio administrativo positivo a efectos fiscales, no habiendo lugar a acudir supletivamente a las normas procedimentales generales del CPACA, ni de ninguna otra regulación.

5- Preciado el derecho aplicable, para la Sala el planteamiento del apelante según el cual los efectos del silencio administrativo positivo en materia tributaria solo son oponibles a la Administración y a terceros tras su protocolización ante notario, no se aviene a lo previsto en la norma especial en materia tributaria, y por ello, debe ser desestimado. No prospera el cargo de apelación.

6- En lo atinente al cuestionamiento de la condena en costas impuesta al demandado, este adujo que no se demostró que haya obrado con mala fe y que la actora no se quiso notificar personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración con el propósito de que transcurriera el año. Al respecto, el artículo 188 del CPACA que remite al artículo 365 del CGP no supeditó la procedencia de la condena en costas a la calificación de la conducta de las partes, sino que el ordinal 8 *ídem* reconoce su procedencia en la medida en que se acredite su causación, con la asunción de expensas que se encuentren demostradas en el proceso.

Al respecto, el tribunal al momento de imponer las costas hizo referencia a que su causación estaba demostrada en vista de las expensas que asumió la demandante para los traslados a su contraparte y al ministerio público lo que no contradujo la demandada apelante, en cambio, la Sala comprueba que la actora dirigió memorial el 27 de febrero de 2020 al tribunal en el que anexaba los señalados traslados mediante empresa de mensajería (índice 2 Samai), de tal forma que bajo la tesis de la procedencia de costas que ha formado esta Sección lo procedente es mantener las impuestas por el tribunal. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

7- La Sala fija como criterio interpretativo de esta sentencia que, el silencio administrativo positivo en materia tributaria se encuentra regulado por norma especial; esto es, por el



artículo 734 del ET, que no condiciona su configuración a la protocolización de este ante notario, como lo demanda el artículo 85 del CPACA.

Costas

8- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO