



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	08001-23-33-000-2023-00395-01 (29502)
Demandante	PAYU COLOMBIA S.A.S.
Demandada	DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA, SECRETARÍA DE HACIENDA
Temas	Liquidación de aforo ICA. Silencio administrativo positivo. Condena en costas en primera instancia. Prueba de su causación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 12 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral C, que decidió lo siguiente¹:

PRIMERO. - **DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo No. GGI-FI-LA-50089-21 de 07 de julio de 2021, a través de la cual se determinó el impuesto de industria y comercio año gravable 2016 (anual) y se impuso sanción por no declarar a la empresa PayU Colombia S.A.S., así como la nulidad de la Resolución No. GGI-DT-RS-60-2023 de 04 de mayo de 2023, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra aquellas, ambas expedidas por el DEIP de Barranquilla por conducto del Gerente de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital, de conformidad con las razones anotadas en precedencia.

SEGUNDO. - A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad PayU Colombia S.A.S., no está obligada al pago de las sumas determinadas en la Liquidación Oficial de Aforo No. GGI-FI-LA-50089-21 de 07 de julio de 2021, como tampoco en la Resolución No. GGI-DT-RS-60-2023 de 04 de mayo de 2023, por haberse configurado el silencio administrativo positivo en relación con esta última decisión.

TERCERO. - No condenar en costas.

CUARTO. - Ejecutoriada esta decisión, **ARCHIVAR** el expediente. [transcripción fiel al original].

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla (en adelante distrito de Barranquilla) expidió la liquidación oficial de aforo GGI-FI-LA-50089-21 del 7 de julio de 2021, mediante la cual determinó el impuesto de industria y comercio (ICA) para el año gravable 2016 a cargo de PayU Colombia S.A.S., liquidó la sobretasa bomberil e impuso sanción por no declarar.

Inconforme con la decisión, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el 2 de marzo de 2022. Luego, la administración solicitó información adicional y suspendió por tres meses el término para resolver dicho recurso, esto, mediante auto GGI-DT-AU12-2023 del 31 de enero de 2023. Posteriormente, la liquidación oficial de aforo fue confirmada por la resolución GGI-DT-RS-60-2023 del 4 de mayo de 2023.

¹ Samai del tribunal, índice 16, página 21.



Para efectos de la notificación, la administración remitió citación a PayU Colombia S.A.S. del 18 de mayo de 2023, para que se presentara personalmente dentro del término de 10 días hábiles en la ciudad de Barranquilla. Sin embargo, por no poder efectuarse la notificación de forma personal, el distrito fijó un edicto el 5 de junio de 2023, el cual se desfijó el 20 del mismo mes y año.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

A. Que se declare - A título de nulidad.

1. La **nulidad total** de la Liquidación Oficial de Aforo No. GGI-FI-LA-50089- 21 de 7 de julio de 2021, mediante la cual la secretaría de hacienda de Barranquilla liquidó el impuesto de industria y comercio del año gravable 2016 e impuso sanción por no declarar.
2. La **nulidad total** de la Resolución No. GGI-DT-RS-60-2023 del 4 de mayo de 2023 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.
3. Que se declare la ocurrencia del **silencio administrativo positivo** a favor de PayU, toda vez que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó extemporáneamente.

B. A título de restablecimiento del derecho.

1. Que se declare que operó a favor de PayU, el silencio administrativo positivo y por tanto el recurso de reconsideración presentado, se entiende resuelto a su favor.

En subsidio, que se declare que PayU no es sujeto pasivo del [i]mpuesto de industria y comercio y avisos y tableros por el año gravable 2016 en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla.

2. La condena en costas (incluidas las agencias en derecho) a la alcaldía de Barranquilla de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2 y 3.1.3 del Acuerdo 1887 de 2003.

La solicitud de condena en costas debe probarse y fundamentarse, razón por la cual solicitamos a su honorable Despacho tenga en cuenta los fundamentos de hecho y de derecho contemplados en este medio de control, así como las pruebas allegadas de conformidad con lo expuesto en el capítulo final de la presente demanda.

Sin perjuicio de lo anterior, la condena en costas debe realizarse, de acuerdo con los valores en los que incurrió PayU para defenderse frente a la expedición de los actos administrativos contrarios a la ley, tomando como fundamento de la condena la tarifa prevista en el numeral 1 del artículo 5 del acuerdo No. PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 proferido por Consejo Superior de la Judicatura, el cual dispone como agencias en derecho para los procesos declarativos de mayor cuantía en primera instancia lo correspondiente a un máximo del 7,5% del valor de la pretensión pecuniaria.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 565, 643, 732, 734 y 742 del Estatuto Tributario; 41, 298 y 355 del Estatuto Tributario Distrital (Decreto 119 de 2019 del distrito de Barranquilla); 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 154 de la Ley 1421 de 1993; y 164 del Código General del Proceso.

² Samai, índice 2, archivo ZIP, documento de la demanda, páginas 4 a 5.



El concepto de violación se resume, así:

1. Configuración silencio administrativo positivo

Indicó que, de conformidad con el artículo 355 del Decreto 119 de 2019 y el artículo 732 del Estatuto Tributario, las autoridades tributarias cuentan con el término de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado desde la respectiva interposición. Explicó que este plazo puede extenderse ante la configuración de alguna de las causales legítimas de suspensión previstas en la normativa vigente. En todo caso, sostuvo que no basta solo con expedir la decisión, sino que esta debe ser notificada dentro del término señalado por la ley³.

Para el caso bajo examen, puso de presente que el recurso de reconsideración fue interpuesto el 2 de marzo de 2022, por lo que en principio la decisión al respecto debió ser notificada a más tardar el 2 de marzo de 2023. No obstante, debido a que el distrito de Barranquilla suspendió el plazo por tres meses en el auto que abrió a pruebas para decidir el recurso de reconsideración, el término para notificar su decisión se extendió hasta el 2 de junio de 2023. Pese a lo anterior, la notificación se surtió mediante edicto desfijado el día 20 del mismo mes y año, por lo que consideró que se configuró el silencio administrativo positivo⁴.

Señaló que, si bien la sociedad recibió la citación para realizar la notificación personal de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, existió la imposibilidad que algún representante se trasladara hasta la ciudad de Barranquilla, por lo que fue notificada mediante edicto desfijado por fuera del término legal. En consecuencia, el acto se entiende fallado a favor del contribuyente y está viciado de nulidad por falta de competencia temporal.

2. Indebida interpretación del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 41 del Estatuto Tributario Distrital

Afirmó que la demandada vulneró el aspecto territorial del impuesto por gravar actividades que la sociedad desarrolla fuera de su jurisdicción. Argumentó que la actividad que realiza es la gestión del sistema de pagos de bajo valor, que de acuerdo con el Banco de la República son canales para realizar transferencias financieras entre personas naturales y jurídicas, desarrollando un servicio de procesamiento y facilitación de pagos por internet, en el que los servidores se encuentran ubicados en la ciudad de Bogotá.

Expuso que, aunque la operación de la compañía es clara, el distrito concluyó que existía la sujeción pasiva del impuesto de ICA por la ubicación de los comercios, ya que los sellos de recepción de los clientes en las facturas emitidas por la actora indican que están ubicados en Barranquilla; no obstante, sostuvo que solo se configura el hecho generador en el lugar donde se prestó el servicio, que fue Bogotá, y no en donde está ubicado el cliente⁵.

Agregó que no realiza de forma indirecta la actividad en la jurisdicción de Barranquilla, porque para que se de dicha situación es necesario ejecutarla mediante un tercero, aclarando que la sociedad no cuenta con agentes o intermediarios en esta ciudad.

³ Al respecto citó la sentencia del 13 de agosto de 2020, exp. 26007 (no identificó al ponente).

⁴ En lo referente al silencio administrativo positivo citó las sentencias del 25 de abril de 2018, exp. 21805, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 2 de febrero de 2023, exp. 26007, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁵ Citó la sentencia del 2 de mayo de 2019, exp. 20993, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



3. Indebida valoración probatoria

Manifestó que la administración estudió erróneamente las pruebas aportadas por el contribuyente y les dio un alcance que no es viable a las recaudadas en la inspección tributaria realizada.

Advierte que las facturas no identifican el lugar de la prestación del servicio, pues su único fin es documentar y soportar la operación para el registro contable y el proceso financiero. Agregó que las actas de visitas a diferentes entidades no demuestran el servicio con el lugar de expedición, solo la relación contractual con la compañía, por lo que no son pertinentes y conducentes para el caso, toda vez que no cuestionan la realidad del servicio prestado por PayU Colombia S.A.S. desde Bogotá.

Por último, argumentó que en el presente caso no se discriminaron las operaciones sobre las que recaía el impuesto ni los ingresos de la compañía en la ciudad de Barranquilla.

4. Aplicación indebida de la norma

Expuso que los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, regulan de manera general los impuestos territoriales, el cual determinó que el ICA solo recae en las actividades que se realicen en cada municipio directa o indirectamente, y se liquidará conforme con los ingresos que se obtienen en cada jurisdicción⁶.

Aclaró que el Decreto Ley 1421 de 1993, mediante el cual se dictó el régimen especial para el Distrito Capital de Bogotá, estableció una excepción a la citada regla, en la que determinó que se presumirán como ingresos percibidos en esa ciudad aquellos que no han sido gravados con el impuesto en otro municipio, excepción exclusiva para el distrito capital. Por lo anterior, concluyó que el distrito de Barranquilla no puede adicionar ingresos a las declaraciones de los contribuyentes sin que se prueben efectivamente que fueron causados en la jurisdicción.

5. Inexistencia del hecho sancionable

Insistió que no existen supuestos fácticos para imponer la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio para el año 2016, esto con fundamento en que la autoridad tributaria no demostró cuales fueron los ingresos brutos obtenidos en el distrito de Barranquilla, y desconoció los certificados de revisor fiscal aportados en la respuesta al requerimiento de información y las demás pruebas aportadas que demuestran la prestación del servicio desde la ciudad de Bogotá.

6. Condena en costas

Solicitó imponer condena por este concepto a la parte demandada, la cual consideró probada con la propuesta de servicios profesionales celebrada con la firma de abogados, las facturas de pago de los servicios contratados y el pago efectivo del servicio de representación judicial. En cuanto a las agencias en derecho, indicó que el acuerdo PSAA16-10554 de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura establece que en los procesos declarativos de mayor cuantía corresponde al 7,5% del valor de las pretensiones.

⁶ Citó la sentencia del 29 de septiembre de 2011, C.P. Marta Teresa Briceño, sin identificar expediente.



Oposición de la demanda

El distrito de Barranquilla solicitó negar las pretensiones de la demanda, al considerar que los actos demandados se expidieron en observancia de las normas aplicables.

En cuanto a la configuración del **silencio administrativo positivo**, afirmó que la Gerencia de Gestión de Ingresos remitió la citación para notificación personal de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, la cual fue introducida al correo el 18 de mayo de 2023. De esta forma, consideró que se cumplió con la formalidad del artículo 565 del Estatuto Tributario, norma que otorga 10 días a partir de la introducción al correo del aviso⁷ para surtir la notificación personal. De esta forma, según la demandada, la sociedad tenía hasta el 2 de junio de 2023 para comparecer y notificarse sobre esta. Por lo tanto, consideró que no operó el silencio administrativo positivo.

Frente a la **indebida interpretación y aplicación normativa**, indicó que PayU Colombia S.A.S. realizó actividades gravadas con ICA para el período de 2016, advirtiendo que los proveedores o clientes que hacen parte de la operación en la pasarela de pagos que ofrece la demandante están ubicados en la ciudad de Barranquilla, por lo que goza beneficios de la infraestructura económica y comercial, ejecutando de forma indirecta el hecho generador.

Expuso lo referente a las regulaciones que conciernen a la computación en la nube o *cloud computing*⁸ con el fin de determinar que, para el uso de dicha plataforma, es necesario utilizar la base de datos del distrito de Barranquilla, así como los usuarios también hacen uso de las herramientas tecnológicas que se encuentran en este.

Además, por ser un servicio digital, la territorialidad del impuesto no puede verse simplemente como el lugar en el que la sociedad tiene su establecimiento permanente.

Sobre la **valoración probatoria**, manifestó que la demandante tenía la carga de probar los ingresos que generó fuera de Barranquilla, pero no lo hizo. Además, sostuvo que practicó una inspección tributaria realizada previo a proferir los actos que se cuestionan, en la que se recopiló todo el acervo probatorio necesario, en el que obran facturas asociadas a establecimientos de comercio en Barranquilla, y las declaraciones realizadas en la ciudad de Bogotá.

Concluyó afirmando que, en el proceso administrativo y en sede judicial no existen elementos de prueba que permitan con razonabilidad inferir que la contribuyente no recibe ingresos en la jurisdicción fiscalizadora, por el contrario, del cruce de información realizado existe evidencia que las actividades cuestionadas le generaron recursos que recibe de manera directa.

En lo que respecta a la **procedencia de la sanción**, aseguró que la demandada adelantó el procedimiento de aforo de acuerdo con lo dispuesto en la ley.

Sostuvo que no es procedente la **condena en costas** porque no hay prueba de que la entidad territorial haya actuado de mala fe o con temeridad.

⁷ Citó sentencia del 18 de octubre de 2018, exp. 22099, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y la C-929 de 2005.

⁸ Citó el Concepto 017056 del 25 de agosto de 2017 de la DIAN, que precisó lo dicho por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones sobre las características de esta actividad.



Planteó la **excepción previa** de caducidad⁹, pues consideró que la demanda fue interpuesta luego de finalizado el plazo de 4 meses para hacerlo, y de **mérito** denominadas «legalidad de las actuaciones surtidas por el Distrito de Barranquilla», «improcedencia de los cargos formulados» y «excepción genérica de oficio», las cuales se fundamentaron en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, pero no condenó en costas, por las siguientes consideraciones:

Expuso las pruebas que obran en el expediente, así como el contenido de las normas y jurisprudencia aplicables a este caso, precisando lo referente al silencio administrativo positivo¹⁰. De este modo, explicó que para su configuración se necesitan tres elementos, que son los siguientes: que la ley de la administración un plazo dentro del cual debe resolver la petición, que la ley contemple de manera expresa que el incumplimiento del plazo tiene efectos de silencio administrativo positivo y que la autoridad obligada a resolver no lo haya hecho dentro del término legal. Frente al último requisito, precisó que la decisión debe emitirse y notificarse en debida forma durante el plazo establecido.

En cuanto a la notificación de los actos discutidos, expuso que el artículo 355 del Decreto 0119 de 2019 del distrito de Barranquilla, en concordancia con el artículo 732 del Estatuto Tributario, fijan que la administración tendrá un año para resolver el recurso de reconsideración, contado desde su debida interposición; sin embargo, este puede ser suspendido hasta por tres meses cuando se realice inspección tributaria, como ocurrió en el presente caso.

Ahora bien, advirtió que el artículo 734 *ibidem* prevé que, si transcurrido el mencionado término no ha sido resuelto el recurso por la autoridad tributaria, se entenderá fallado a favor del recurrente. Para el efecto, reiteró que no basta solo con expedir el acto, sino que sea notificado en debida forma.

De conformidad con lo anterior, determinó que la parte demandante interpuso el recurso de reconsideración el 2 de marzo de 2022, fecha en la que comenzó el conteo del año para proferir la respectiva respuesta. No obstante, mediante auto de inspección tributaria notificado el 6 de febrero de 2023, el término para decidir el recurso fue suspendido por tres meses, cuando faltaban 26 días para finalizar el plazo de 1 año. Debido a lo anterior, la suspensión finalizó el 6 de mayo del mismo año y los 26 días faltantes corrieron hasta el 1 de junio de 2023.

Advirtió que la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue notificada por edicto desfijado el 20 de junio de 2023. En consecuencia, destacó que la notificación no se ajustó a las normas aplicables para el caso en concreto, por lo que se entiende resuelto a favor de la demandante, pues operó el silencio administrativo positivo.

⁹ Aunque el tribunal no resolvió la excepción, se observa que no está llamada a prosperar porque la notificación se surtió mediante edicto desfijado el 20 de junio de 2023, por lo que el plazo para demandar inició el día siguiente y finalizó el sábado 21 de octubre del mismo año. Por ser día en que los despachos judiciales están cerrados, el término se extendió hasta el lunes 23 del mismo mes y año. Según el auto admisorio de la demanda, ese fue el día de presentación de la demanda, por lo que debe considerarse oportuna.

¹⁰ Citó las sentencias del 30 de abril de 2014, exp. 19553, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 21 de junio de 2018, exp. 23433, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Indicó que, debido a que prosperó el cargo de nulidad relacionado con el silencio administrativo positivo, no será necesario estudiar los demás argumentos de la demanda. Sumado a lo anterior, no condenó en costas porque consideró que no fue demostrada su causación.

Recurso de apelación

La **parte demandante** presentó recurso de apelación únicamente sobre el numeral tercero de la parte resolutive de la decisión de primera instancia, que negó la condena en costas. Para estos efectos, expuso que la condena por este concepto procede de forma objetiva y que la ley solo exige acreditar la causación de este concepto, sin que se exija acreditar el pago efectivo.

Para el caso concreto, indicó que la causación de las agencias en derecho está probada dentro del expediente con la propuesta de servicios profesionales y las facturas emitidas por honorarios emitidas por la firma de abogados que representó a PayU Colombia S.A.S. Agregó que, de conformidad con el numeral 1 del artículo 5 del acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, las agencias en derecho se deben liquidar en los procesos declarativos de mayor cuantía como máximo en el 7,5% del valor de las pretensiones.

La **parte demandada** también interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda relacionados con la forma de notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la inexistencia del silencio administrativo positivo y el término para la notificación.

Sobre este último, agregó que la resolución se profirió antes del vencimiento del plazo que por ley correspondía, y que teniendo en cuenta la jurisprudencia del Consejo de Estado¹¹, también se notificó dentro de este término. Explicó que el recurso de reconsideración fue presentado el 2 de marzo de 2022, por lo que inicialmente el plazo para resolverlo finalizaba el 2 de marzo de 2023. Empero, este término fue prorrogado hasta el 2 de junio del mismo año debido a la notificación del auto que abrió el expediente a pruebas. Luego, puso de presente que la citación para surtir la notificación personal fue introducida al correo el 18 de mayo de 2023, y fue recibida en las oficinas de la sociedad el 23 del mismo mes y año, lo que evidencia que fue antes de la fecha límite, conforme el artículo 565 del Estatuto Tributario y el artículo 227 del Decreto 119 de 2019 del distrito de Barranquilla.

Advirtió que la finalidad del silencio es el castigo por no brindar un pronunciamiento dentro del término o que al recurrente no se le informe de la existencia de la respuesta a la solicitud que presentó. Empero, esto no ocurrió en este caso, toda vez que la parte demandante conocía de la existencia de la decisión, pese a lo cual, no acudió a notificarse personalmente. Destacó que no se puede convalidar la actuación de la demandante, que conscientemente no acudió a las instalaciones de la demandada para surtir la notificación personal.

Oposición a la apelación

La **demandante** manifestó que la citación para notificarse personalmente no se puede entender como la notificación oficial del acto administrativo, por lo que concluye que esta no fue realizada en tiempo, y que se configuró el silencio

¹¹ Citó la sentencia del 18 de noviembre de 2021, exp. 24279, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



administrativo positivo. Destacó que así lo indicó expresamente la jurisprudencia citada en la contestación de la demanda, reiterada en la apelación. Por último, insiste en la procedencia de la condena en costas.

La demandada guardó silencio.

Intervención del ministerio público

El agente del ministerio público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sección estudiar la legalidad de la liquidación oficial de aforo GGI-FI-LA-50089-21 del 7 de julio de 2021 y la resolución GGI-DT-RS-60-2023 del 4 de mayo de 2023, proferidas por el distrito de Barranquilla, por medio de las cuales se determinó el impuesto de industria y comercio para el año 2016 a cargo de la Sociedad PayU Colombia S.A.S, se impuso sanción por no declarar y sobretasa bomberil.

Para estos efectos, en primer lugar, se verificará si está probada la configuración del silencio administrativo positivo, conforme los reparos formulados por la demandada. De confirmarse que operó esa figura jurídica, la Sección analizará si procede la condena en costas a la parte vencida en primera instancia, de acuerdo con lo expuesto en la apelación de la demandante.

Análisis del caso en concreto

1. Sobre la configuración del silencio administrativo positivo

La demandada sostiene que notificó oportunamente la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Para sustentar lo anterior, puso de presente que el término para hacerlo fue prorrogado por la suspensión de 3 meses dispuesta en el auto de pruebas GGI-DT-AU12-2023 del 31 de enero de 2023, por lo que realmente finalizaba el 2 de junio del mismo año. En consecuencia, indicó que la citación para surtir la notificación personal, introducida al correo el 18 y entregada a la demandante el 23 de mayo de 2023, era suficiente para impedir la configuración del silencio administrativo positivo, conforme lo establecido en el artículo 565 del Estatuto Tributario. Reforzó lo anterior en que la demandante no acudió a sus oficinas para surtir la notificación personal a pesar de haber recibido oportunamente la citación, por lo que no se puede convalidar su actuación.

Por el contrario, la demandante se opuso a la apelación indicando que la citación para surtir la notificación personal no es suficiente para impedir la configuración del silencio administrativo positivo.

Para decidir sobre lo expuesto, la Sección observa que el artículo 355 del Decreto 119 de 2019 del distrito de Barranquilla establece lo siguiente: «La Administración Tributaria Distrital tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. La suspensión del término para resolver el recurso y el silencio administrativo se regulan por lo dispuesto en los Artículos 732 a 734 del Estatuto Tributario Nacional [...]»¹².

¹² Esta norma se puede consultar en el siguiente enlace: <https://barranquilla.gov.co/hacienda/normatividad>



De acuerdo con el artículo 732 del Estatuto Tributario al que se remite la norma local, la administración tributaria tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, contado desde su debida interposición. Por su parte, el artículo 733 *ibidem* sostiene que el plazo anterior podrá ser suspendido por 3 meses, cuando se practique de oficio una inspección tributaria. Finalmente, el 734 prevé que operará el silencio administrativo positivo y, por tanto, el recuso de entiende fallado en favor del contribuyente, en los eventos en que el recurso «no se ha resuelto» en el plazo de un año, antes referido.

Sobre el alcance de esa última norma se ha pronunciado la Sección¹³, precisando que para impedir la configuración del silencio administrativo positivo no basta la expedición del acto que decide el recurso de reconsideración, sino que también debe ser notificado en ese plazo.

Para determinar cuándo se surte en debida forma la notificación, se debe tener presente que el artículo 565 del Estatuto Tributario (norma también invocada en la apelación de la demandada) establece que 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 del día siguiente de la fecha de introducción al correo del aviso de citación».

De conformidad con lo señalado, en sentencia del 26 de junio de 2025¹⁴ se precisó que la notificación personal se surte al momento de la comparecencia del contribuyente a la diligencia, no con la entrega de la citación para que acuda a la notificación personal. Además, observó que el contribuyente cuenta por ley con un término de 10 días para concurrir, de modo que puede hacerlo en cualquiera de ellos, sin que la administración pueda pretermitirlos. Con base en lo anterior, concluyó lo siguiente:

[...] no le asiste razón a la apelante al presumir la mala fe por no haber acudido el obligado, a la diligencia de notificación personal, en unos determinados días, pues se insiste que este podía acudir cualquier día dentro del término que la ley le confirió, como efectivamente lo hizo el 27 de octubre de 2016. Era a la Administración a quien competía controlar los términos en orden a asegurarse de notificar la decisión dentro del año, considerando los tiempos que demandaba la citación a la notificación personal.

Tampoco le asiste razón a la impugnante cuando considera como suficiente el envío de la citación dentro del año, pues el ejercicio de defensa y contradicción pende en gran parte de la publicidad de las decisiones adoptadas en las actuaciones adelantadas, lo que solo se materializa a partir de que el administrado conozca la decisión y su sustento. Al efecto, la Corte Constitucional ha indicado que «a modo de ejemplo- el principio de publicidad constituye una condición para el ejercicio del derecho de defensa, y contribuye a dotar de legitimidad las actuaciones judiciales y administrativas, al exigir la presentación de una motivación jurídica que demuestre el sustento legal de las decisiones adoptadas por las autoridades públicas, concretando a la vez el principio de legalidad» (sentencia C-035 de 2014, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva). La acepción «conocer», debe tener la entidad suficiente para que el contribuyente pueda ejercitar debidamente la defensa y contradicción, lo que no ocurre cuando al administrado tan solo se le anuncia de que se ha expedido una decisión dentro de una actuación adelantada en su contra, como sería el caso del aviso citatorio a la diligencia de notificación personal.

El anterior criterio será acogido en esta ocasión para decidir el caso bajo examen. De esta forma, se evidencia que en el expediente está probado que:

¹³ Sentencias del 1 de agosto de 2018, exp. 22061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 11 de febrero de 2021, exp. 23932, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁴ Exp. 28960, C.P. Wilson Ramos Girón.



El 2 de marzo de 2022¹⁵, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de aforo GGI-FI-LA-50089-21 del 7 de julio de 2021¹⁶, con el fin de que la autoridad revocara su decisión. De este modo, en principio, el plazo para decidir sobre el recurso finalizaba el 2 de marzo de 2023.

Posteriormente, mediante auto que abrió a pruebas el expediente¹⁷, se ordenó de oficio la inspección tributaria y contable a la sociedad, por lo que el término para decidir el recurso de reconsideración fue suspendido por 3 meses. En consecuencia, el plazo para decidir el recurso se extendió hasta el 2 de junio de 2023.

Si bien la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue expedida el 4 de mayo de 2023¹⁸, esta solo fue efectivamente notificada por edicto que se desfijó el 20 de junio de la misma anualidad¹⁹, fecha que excedía el plazo del año que establece el artículo 732 del Estatuto Tributario.

Conforme la jurisprudencia reiterada en este caso, el hecho de que la citación para surtir la notificación personal fue introducida al correo el 18 de mayo de 2023²⁰, no permite considerar que ese día o el de la recepción del correo se haya surtido la notificación porque, tal como se explicó previamente, la formalidad exigida por el artículo 565 del Estatuto Tributario es la notificación personal o, en su defecto, por edicto. Además, es irrelevante que PayU Colombia S.A.S. conociera de la citación antes del vencimiento del término para realizar la notificación personal, pues puede acudir dentro de los 10 días siguientes a la introducción de dicha citación al correo o notificarse de forma posterior, mediante edicto.

En consecuencia, no prospera la apelación de la demandada, por cuanto está acreditado que la notificación del acto que decidió el recurso de reconsideración, el 20 de junio de 2023, excedió el plazo previsto para estos efectos del artículo 732 del Estatuto Tributario, por lo que se configuró el silencio administrativo positivo.

2. Sobre la condena en costas en primera instancia

La parte demandante consideró que el tribunal debió imponer condena en costas a la demandada, pues considera que en los anexos de la demanda (O y P) se encuentran probados los gastos por honorarios en los que ha incurrido en el presente proceso.

Sin perjuicio de las consideraciones sobre la naturaleza de los juicios de impuestos y su vinculación a los recursos públicos del Estado, para decidir este punto la Sala precisa que el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo se remite a la regulación de la condena en costas del Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso). En consecuencia, es aplicable el artículo 361 de esta última codificación, que establece que las costas procesales están compuestas, de un lado, por «las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso», y del otro, por «las agencias en derecho». Por su parte, el numeral 8 del artículo 365 *ibidem* señala que la condena en costas requiere que se demuestre su causación y comprobación.

¹⁵ Samai, índice 22, documento PDF 24_MemorialWeb_Anexos-PAYUTOMO2RECUR, página 1.

¹⁶ *Ibidem*, páginas 3 a 21.

¹⁷ Samai, índice 22, documento PDF 24_MemorialWeb_Anexos-PAYUTOMO2RECUR, páginas 49 a 52.

¹⁸ Samai, índice 22, documento PDF 25_MemorialWeb_Anexos-PAYURESOLUCIONGG, páginas 1 a 46.

¹⁹ *Ibidem*, página 47.

²⁰ *Ibidem*, página 153. De igual forma, ver Samai del tribunal, índice 20, documento PDF 25_Agregaescrito_ANEXOLCitacionparano_0_20241005182144579, página 1.



En concordancia, los numerales 3 y 4 del artículo 366 *ibidem* disponen que la liquidación incluirá los siguientes conceptos: los gastos probados, útiles y que deriven de actuaciones autorizadas por la ley; y las agencias del derecho, fijadas atendiendo las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura, considerando la naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado judicial. Por lo anterior, la sala²¹ señaló lo siguiente:

[...] únicamente procede la condena en costas en la medida en que existan elementos de juicio en el expediente que den certeza sobre su causación, esto es, que se haya asumido un costo efectivo de la parte ganadora, lo cual se justifica en la sentencia C-157 de 2013 en la que se señaló que «Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, **las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra**». [negrilla del original].

La Sección también indicó que «es posible concluir que las costas se integran por los gastos en que incurre, en el curso del proceso, la parte triunfante, incluyendo aquellas erogaciones asociadas a la defensa judicial, también llamadas agencias en derecho. La exigencia en ambos casos (costas y agencias) es que su causación y valor estén debidamente acreditadas en el proceso»²².

Ahora, se destaca que la demandante no alegó la existencia de gastos procesales, sino solo de agencias en derecho, por lo que únicamente se verificará si está probada la causación de este concepto.

En el asunto bajo examen, la sociedad demandante aportó²³ la factura de pago de los servicios contratados con esa misma firma, del 9 de junio de 2022²⁴; es decir, que es un documento anterior a la expedición del acto que decidió el recurso de reconsideración objeto de controversia, del 4 de mayo de 2023. Además, la factura allegada por la demandante indica un valor que, según la propuesta de servicios, corresponde únicamente a la etapa administrativa, en concreto, por la elaboración y radicación del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial.

Por lo anterior, la Sección concluye que los documentos aportados con la demanda y alegados en la apelación no demuestran la causación de costas procesales (agencias en derecho) en primera instancia. Por lo que tampoco prospera la apelación de la demandante, por lo que la sentencia impugnada será confirmada en su totalidad.

Costas

Finalmente, en esta instancia tampoco habrá lugar a condena en costas porque no hay prueba de su causación, conforme fue expuesto.

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,

²¹ Sentencia del 2 de mayo de 2024, exp. 28273, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²² Sobre la necesidad de demostrar la causación de las agencias en derecho, aunque sean fijadas conforme las tarifas dispuestas por el Consejo Superior de la Judicatura, ver la sentencia del 13 de abril de 2023, exp. 27303, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²³ Samai, índice 2, archivo ZIP, carpeta 05. AnexosParteNo.1, documentos anexos O y P.

²⁴ Samai del tribunal, índice 22, documento PDF 28_Agregaescrito_ANEXOPFacturadepagoa_0_20241005182307659, página 1.



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral C, el 12 de marzo de 2024.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente 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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclara voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>