

## **RECURSO DE RECONSIDERACION – Término para que la administración lo resuelva / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – Procedencia. Requisitos**

De los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario se desprende que en relación con el silencio administrativo positivo, la ley fiscal condiciona la decisión favorable a las pretensiones del contribuyente, a la comprobación de la ocurrencia de dos hechos a saber: a. Que el recurso se interponga en debida forma, esto es con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos para el efecto, en el artículo 722 del Estatuto Tributario y, b. Que transcurra el término de un año, sin haber sido resuelto. En relación con el segundo evento, la Sala ha sido reiterativa en considerar que, la decisión a la que se refiere la norma, es la notificada legalmente, dentro de la oportunidad legal, pues no de otra manera puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes, por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado. Considerar que la decisión a la que se refiere la ley es el simple acto administrativo sin notificación, contraría la finalidad del silencio administrativo positivo, que pretende garantizarles a los contribuyentes que las reclamaciones se decidan cumplidamente. Así las cosas, si bien la fecha de expedición de la Resolución N° 024 fue el 17 de diciembre de 2004, probado se encuentra en el proceso que su notificación solo se efectuó por Edicto, el 28 de enero de 2005, más allá del término fijado legalmente para que la demandada cumpliera su deber de notificar. Por tanto, no es de recibo la afirmación del demandado en el sentido de que como la Resolución se expidió dentro del término esto es el 15 de diciembre de 2004, el recurso se resolvió dentro de la oportunidad legal, ya que los artículos 734 y 731 incluyen la notificación, como quiera que es a partir de esa actuación que el acto administrativo produce efectos jurídicos. En suma, si la notificación se realiza por Edicto, como ocurrió en el presente caso, se entiende surtida al vencimiento del término de la fijación del Edicto, como lo establece el artículo 23 del Código de Procedimiento Civil, o sea el 28 de enero del 2005, fecha en la que se notificó extemporáneamente, dando origen al silencio administrativo positivo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 732 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 734 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 722 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 23

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C, diecinueve (19) de mayo de dos mil once (2011)

**Radicación número: 73001-23-31-000-2005-01185-01(17434)**

**Actor: BAVARIA S.A.**

**Demandado: DEPARTAMENTO DEL TOLIMA**

## FALLO

Decide la Sala, el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, de fecha 17 de octubre de 2008, en el proceso que se tramitó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho promovida contra los actos que liquidaron el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas por el mes de noviembre de 2000.

Dicho fallo dispuso:

**“PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la liquidación de revisión N° 432 del 28 de octubre de 2003, y la resolución N° 024 del 17 de diciembre de 2004 **“POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN”**, proferidas por el Departamento del Tolima.-Secretaría de Hacienda-Dirección Financiera, Rentas e Ingresos, en donde se liquidó a BAVARIA S.A., el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, para el mes de noviembre de 2000, en el sentido de levantar la sanción por inexactitud manteniendo la determinación asumida en dichos actos con respecto a la liquidación del impuesto al consumo, de acuerdo con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO: En** consecuencia de la anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE**, que la sociedad BAVARIA S.A., no está obligada a pagar sanción por inexactitud liquidada en los actos declarados nulos parcialmente, conforme a lo expuesto en la parte considerativa

**TERCERO:** Una vez en firme esta providencia, archívese el expediente. “

## ANTECEDENTES

1.- El 31 de octubre de 2002, la secretaría de Hacienda del Departamento del Tolima, Dirección de Ingresos, informa a la DIAN sobre las presuntas inconsistencias en la declaración de impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del mes de noviembre de 2000 presentada por la sociedad BAVARIA S.A., que generaron un menor valor a pagar del período, indicando que se encontró que existe diferencia del cálculo de la base gravable por cuanto no se está incluyendo para efectos de su determinación la suma correspondiente a portes y fletes el primero de ellos facturado y el segundo liquidado por BAVARIA S.A., a los distribuidores en la factura cambiaria de compraventa.

2.- Mediante Requerimiento Especial N° 0007 del 25 de noviembre del 2002, notificado el 26 de noviembre del mismo año, la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá a través del jefe de División de Fiscalización Tributaria, propone modificar la Liquidación Privada de la contribuyente por el mes de diciembre, radicado bajo el número 1100 el día 15 de diciembre del mismo mes ante la Secretaría de Hacienda del Tolima Dirección de Rentas e Ingresos.

3.- El 12 de febrero de 2003, BAVARIA da respuesta al Requerimiento Especial, manifestando su inconformidad y con fecha 28 de octubre de 2003, la Secretaría

de Hacienda expide Liquidación de Revisión, determinando el impuesto al consumo, y le impone sanción por Inexactitud, contra la cual interpuso recurso de Reconsideración.

4.- Dentro de los motivos de inconformidad plasmados en el recurso, manifestó la apoderada de la sociedad demandante, que se violaron los artículo 783 del Estatuto Tributario, por cuanto no se dio traslado del acta de la inspección tributaria, vulnerando el debido proceso y el derecho de defensa, que la liquidación contiene hechos no planteados en el requerimiento, violando los artículos 187 del C.P.C., 647 del E.T.

Mediante Resolución N° 024 de fecha 28 de diciembre de 2004, se falla el recurso levantando la sanción por inexactitud, y confirmando en los demás aspectos la Liquidación de Revisión.

### **LA DEMANDA.**

BAVARIA S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión N° 432 de octubre 28 de 2003 practicada por la Dirección Financiera de la Secretaría de Hacienda Departamental, Dirección Financiera, para liquidar oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas por el mes de noviembre del año 2000 ,y de la Resolución N° 024 de 17 de diciembre 2004 de la Dirección Financiera del Departamento del Tolima, por la cual se confirmó la Liquidación de Revisión, y se declare que por el mes de noviembre no adeuda suma alguna.

Citó como vulnerados los artículos 6°,121 y 122 de la Constitución Política; 647,708,711,730,732,734 y 783 del Estatuto Tributario; artículo 66 de ley 383 de 1.973 y 187 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación los fundamentó así:

La sociedad demandante indica que de acuerdo con el artículo 66 de la Ley 383 de 1.997 los Municipios y Distritos para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos de orden nacional, por tanto, la Gobernación del Tolima al conocer del recurso de Reconsideración, estaba obligada a observar en el trámite del mismo el procedimiento señalado en el Estatuto Tributario y, por ello, el término para fallar dicho recurso ha debido observarse.

Manifestó que el recurso de Reconsideración fue interpuesto el 30 de diciembre de 2003, la notificación de la decisión ha debido surtirse a más tardar el mismo día 30 de diciembre de 2004. Conforme se acredita en el proceso fue notificada efectivamente el día 28 de enero de 2005, fecha en la cual se desfijó el Edicto. En consecuencia al no haberse notificado la Resolución N° 024 de 2004 dentro del término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, debe entenderse que operó el silencio administrativo positivo.

Indicó que en el proceso de fiscalización se violó el artículo 708 del E.T, por cuanto La Administración Departamental ordenó la práctica de pruebas, sin ampliar el Requerimiento Especial, a pesar de existir el artículo 783 del E.T. que indica que dicha omisión genera nulidad.

La Liquidación de Revisión contiene hechos no contemplados en el Requerimiento Especial, en el texto de la misma nada se dice sobre los criterios utilizados para modificar el precio al detallista fijado por la sociedad en la capital del Departamento, la liquidación es nula, por cuanto el precio base para liquidar el impuesto al consumo es el precio de venta en la capital del Departamento donde se hallan ubicadas las fabricas productoras. Solicita además, que se levante la sanción por inexactitud.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El demandado solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, según los siguientes argumentos:

1.-En primer lugar, se condene en costas a la parte actora, quien pretende la nulidad de los actos administrativos proferidos por la Secretaría de Hacienda Departamental del Tolima, para liquidar oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones refajos y mezclas, correspondiente al mes de noviembre de 2000.

2.- Manifiesta, que el artículo 189 de la Ley 223 de 1.995 y el Decreto 2141 de 1.996 artículo 1° señalan que la base gravable del impuesto al consumo está constituida por el precio de venta al detallista. Con fundamento en estas normas, la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, propone la modificación de la liquidación privada, al considerar que se debía adicionar la base gravable liquidada con el valor de los fletes o movilización.

3.- En lo tocante al silencio administrativo positivo, indica que, el Departamento, si tenía competencia para resolver el recurso de Reconsideración, toda vez que son dos momentos completamente diferentes, pues uno es la formación del acto que se presenta con la expedición del acto administrativo, que para el caso concreto se produjo cuando se falló el recurso, y otro la promulgación o publicación del mismo, lo cual ocurrió con la notificación de éste, por tratarse de un acto administrativo de carácter particular.

Según se desprende de las pruebas, el ente Departamental profirió la Resolución del recurso de Reconsideración dentro del término establecido para tal fin, es decir dentro del año toda vez que el mismo fue decidido el 17 de diciembre de 2004, de lo que se concluye que al momento de proferirse la decisión el funcionario era competente.

Respecto de la petición subsidiaria de declarar la nulidad por no haberse notificado el cierre de la inspección tributaria, se indica, que ésta se utilizó como mecanismo de verificación de las imputaciones realizadas en el Requerimiento Especial, y teniendo en cuenta que en desarrollo de la inspección participaron funcionarios de la demandante, no era indispensable la notificación, por tanto, no se vulneró el derecho de defensa.

Manifiesta, que en la liquidación de Revisión no se incluyeron hechos diferentes a los del Requerimiento, y respecto de los criterios tenidos en cuenta para efectuar la modificación del precio al detallista están los contenidos tanto en el artículo 189 de la Ley, 223 de 1.995, como el artículo 1° del Decreto 2141 de 1.996.

Frente a la imposición de la sanción por inexactitud, se mantiene por cuanto el actor cobró sumas adicionales que corresponden a los fletes para colocar el producto en los puestos de venta.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Tolima, mediante sentencia de fecha diecisiete de octubre de dos mil ocho, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos, proferidos por la Secretaría de Hacienda, Dirección Financiera Rentas e Ingresos del Departamento del Tolima, mediante los cuales se le liquidó a BAVARIA S.A., el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas para el mes de noviembre de 2000, en el sentido de levantar la sanción por inexactitud, manteniendo la determinación asumida en dichos actos con respecto a la liquidación de impuesto al consumo.

Manifestó que la discusión se centra en determinar si el costo de transporte constituye base gravable para el impuesto al consumo de cerveza. Y analiza el artículo 189 de la Ley 223 de 1.995, en relación con la base gravable del impuesto, la cual está constituida por el precio de venta al detallista, que a la vez se define como el facturado a los expendedores en la Capital del Departamento donde está situada la fábrica.

Indica que con el texto de los actos impugnados consta que no existe fábrica productora en el Departamento del Tolima, por lo cual habrá de tenerse en cuenta el valor de los fletes o gastos de movilización para efectos de determinar la base gravable del impuesto al consumo generado por estas operaciones de ventas.

En relación con el acta de la inspección contable establecida en el artículo 782 del Estatuto Tributario, la información obtenida en la inspección tributaria se presume que corresponde a la registrada y soportada en los libros de contabilidad de la demandante, a menos que se demuestre lo contrario; por lo que corresponde a la demandante probar que las sumas adicionadas a la base gravable, no corresponden a la realidad de lo expresado, lo cual no sucedió en este caso.

En cuanto a la sanción por inexactitud, encuentra configurada la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal al considerar:

La sentencia apelada viola los artículos 170 del Código Contencioso Administrativo, 304 y 305 del código de Procedimiento Civil. Dichas disposiciones establecen claramente el contenido de las sentencias, en el caso que nos ocupa la sentencia apelada no los cumple.

En la demanda se solicitó la nulidad de los actos administrativos acusados como consecuencia de la violación de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, para lo cual observó como petición especial la declaratoria de la operancia del silencio positivo en razón a que la resolución de fallo del Recurso de Reconsideración fue notificada fuera del término que para tal efecto tenía la Secretaría Departamental. Esta petición no fue ni analizada ni mucho menos denegada en el proveído objeto de revisión.

Se planteó igualmente, una nulidad de la Liquidación de Revisión, por ausencia de notificación del acta de cierre de inspección tributaria, acta que conforme con el artículo 783 del Estatuto Tributario genera nulidad, pues las pruebas en que se basó la demandada, son genéricas y no determinan en forma concreta las modificaciones de este período fiscal.

En cuanto a la modificación de la base gravable del impuesto al consumo solicita que se tengan en cuenta los argumentos propuestos en la demanda conforme con los cuales se solicita la nulidad de la Liquidación con base en el artículo 730 numeral 4° del Estatuto Tributario

La modificación efectuada al precio base, para modificar el impuesto es legalmente improcedente ya que debe considerarse que en el Departamento del Tolima no existía fabrica productora y con fundamento en el artículo 189 de la Ley 223 de 1.995 el precio base para liquidar el impuesto es el que corresponde al precio de venta, en la capital del Departamento donde se encuentran ubicadas las fábricas productoras.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte demandante reitera los argumentos presentados en la demanda y en la apelación.

La parte demandada no presentó alegatos de conclusión.

### **MINISTERIO PÚBLICO**

Representado por el señor Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado, considera que en el presente caso, operó el silencio administrativo positivo, con lo cual proceden los cargos que en tal sentido ha hecho la recurrente contra la sentencia de primera instancia.

Indicó que es imperioso referirse a la inconformidad manifestada por la recurrente, frente a la ausencia de pronunciamiento por parte del Tribunal, sobre la operancia del silencio administrativo positivo por la referida extemporaneidad en la notificación de la Resolución que resolvió el recurso.

Observa el Ministerio Público que frente a este cargo, en la contestación de la demanda, la entidad Departamental manifestó que la resolución mediante la cual se resolvió el recurso fue notificada dentro de los términos del artículo 732 del Estatuto Tributario, en el caso que nos ocupa y en razón a que el recurso se interpuso el 30 de diciembre de 2003, la Resolución N° 024 de 17 de diciembre de 2004 debió notificarse a más tardar el 30 de diciembre de 2004, si bien la fecha de expedición fue el 17 de diciembre de 2004, probado sé encuentra en el expediente que su notificación sólo se efectuó el 28 de Enero de 2005.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, la Sala procede a resolver las pretensiones formuladas por la sociedad demandante en las que manifiesta, en primer lugar que la sentencia no cumple con los mandatos establecidos por la Ley, se solicitó expresamente la declaratoria del silencio administrativo positivo, en razón a que la Resolución N° 024 de 2004, conforme se falló el recuso de Reconsideración, fue notificada fuera del término que tenía la Administración

Departamental, petición que no fue analizada, ni denegada en la sentencia materia de litis.

En segundo término se planteó la nulidad de la Liquidación de Revisión, por ausencia de notificación del acta de cierre de la inspección tributaria de acuerdo con el Artículo 783 del Estatuto Tributario.

En tercer lugar, las pruebas que sirvieron de base para la modificación de la Liquidación de Revisión son genéricas y no se refieren al período fiscal materia de discusión.

En cuarto lugar, la improcedencia de la modificación efectuada al precio base para determinar el impuesto, si se tiene en cuenta que la demandante no tenía sede en el Departamento del Tolima.

Con base en las anteriores pretensiones, la Sala avocará en primer término la **procedencia del Silencio Administrativo Positivo**. El recurso de Reconsideración fue interpuesto el 30 de diciembre de 2003 contra la Liquidación de Revisión N° 432 de 28 de octubre de 2003, el cual fue decidido por la Directora Financiera de la Secretaría de Hacienda, en forma adversa para la sociedad demandante, mediante Resolución N° 024 expedida el 17 de Diciembre de 2004, y notificada por Edicto, que se desfijó el 28 de enero de 2005.

Debe analizar la Sala, con base en las fechas de los actos administrativos, si se configuró o no el silencio administrativo positivo, en relación con la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación de Revisión practicada a la sociedad actora por el mes de noviembre de 2000. Si está notificada dentro del término que establecen las normas tributarias, o si como lo anota la parte demandada, la ley no exige la notificación dentro del término, sino solamente su expedición.

En relación con las disposiciones aplicables, los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, disponen lo siguiente:

"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".

"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".

De las anteriores normas se desprende que en relación con el silencio administrativo positivo, la ley fiscal condiciona la decisión favorable a las pretensiones del contribuyente, a la comprobación de la ocurrencia de dos hechos a saber:

- a. Que el recurso se interponga en debida forma, esto es con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos para el efecto, en el artículo 722 del Estatuto Tributario y,
- b. Que transcurra el término de un año, sin haber sido resuelto.

En relación con el segundo evento, la Sala ha sido reiterativa <sup>1</sup> en considerar que, la decisión a la que se refiere la norma, es la notificada legalmente, dentro de la oportunidad legal, pues no de otra manera puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes, por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado.

Considerar que la decisión a la que se refiere la ley es el simple acto administrativo sin notificación, contraría la finalidad del silencio administrativo positivo, que pretende garantizarles a los contribuyentes que las reclamaciones se decidan cumplidamente.

Ahora bien, como en el presente caso, el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No.432 de octubre 28 de 2003 fue interpuesto en debida forma el 30 de diciembre de 2003, tal como obra en los antecedentes del proceso, el término para que la Administración lo resolviera por supuesto lo notificara, vencía el 30 de diciembre de 2004.

En consecuencia, por haberse realizado la notificación de la Resolución 024 de 2004, efectivamente el día 28 de enero de 2005, fecha en la que fue desfijado el edicto, queda demostrado que la notificación del recurso de reconsideración fue extemporánea y por lo tanto, resulta obligado darle aplicación al artículo 734 del Estatuto Tributario, declarando la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

Así las cosas, si bien la fecha de expedición de la Resolución N° 024 fue el 17 de diciembre de 2004, probado se encuentra en el proceso que su notificación solo se efectuó por Edicto, el 28 de enero de 2005, más allá del término fijado legalmente para que la demandada cumpliera su deber de notificar. Por tanto, no es de recibo la afirmación del demandado en el sentido de que como la Resolución se expidió dentro del término esto es el 15 de diciembre de 2004, el recurso se resolvió dentro de la oportunidad legal, ya que los artículos 734 y 731 incluyen la notificación, como quiera que es a partir de esa actuación que el acto administrativo produce efectos jurídicos.

En suma, si la notificación se realiza por Edicto, como ocurrió en el presente caso, se entiende surtida al vencimiento del término de la fijación del Edicto, como lo establece el artículo 23 del Código de Procedimiento Civil, o sea el 28 de enero del 2005, fecha en la que se notificó extemporáneamente, dando origen al silencio administrativo positivo.

A juicio de la Sala, las anteriores consideraciones son suficientes para aceptar las pretensiones del actor, sobre la operancia del silencio administrativo positivo, que es norma especial y de observancia obligatoria consagrada en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

Lo anterior conlleva a que se declare la nulidad de los actos demandados, por tal razón, se releva a esta Sala de pronunciarse sobre las demás pretensiones del recurso de apelación.

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,

---

<sup>1</sup> Sentencias 10045 M.P. Delio Gómez L.,y 7467 M.P. Julio E.Correa



## FALLA

**Primero.- REVOCASE.-** La **sentencia apelada**, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En su lugar, se dispone:

**Segundo.- DECLÁRESE LA NULIDAD** de las Resoluciones números 432 de octubre 26 de 2003 y 024 de fecha 17 de diciembre de 2004, notificada por Edicto, desfijado el 28 de enero de 2005 proferidas por la Secretaría de Hacienda Departamental por intermedio de la Dirección Financiera-Rentas e Ingresos.

**Tercero.-** Como consecuencia y a título restablecimiento del derecho **DECLARASE** que por el mes de noviembre del año 2000 la sociedad demandante, no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas.

**Cuarto.- RECONÓCESE** personería a la doctora Ligia Sarmiento de Peña.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**