



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., dieciocho (18) de octubre de dos mil dieciocho  
(2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 05001-23-33-000-2013-01705-01 [22099]

**Demandante:** PROMOTORA MÉDICA LAS AMÉRICAS S.A.

**Demandado:** DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

**Temas:** Impuesto de Registro - Devolución - Silencio  
administrativo positivo

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada<sup>1</sup>, contra la sentencia del 18 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> Fls. 211 a 218 c.p.

<sup>2</sup> Fl. 206 c.p.

**«PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones No. 037507 del 19 de abril de 2012 y 030518 del 16 de mayo de 2013 expedidas por la Dirección de Rentas Departamentales de Antioquia, por haber operado el silencio administrativo positivo con ocasión de la expedición extemporánea de la decisión del recurso de reconsideración que fuese interpuesto en debida forma por la sociedad PROMOTORA MÉDICA DE LAS AMÉRICAS el día 16 de julio de 2012.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNESE** el cumplimiento de la decisión presunta positiva al **DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA**, esto es, DEVUÉLVASE la suma pagada por concepto de impuesto de registro por la sociedad Promotora Médica las Américas S.A. por valor de **\$92.104.500** que se afirmó causado por la cesión de la posición contractual del fiduciario en el contrato de fiducia mercantil de garantía.

**TERCERO: CANCELESE** por la entidad demandada a favor de la sociedad los intereses de mora señalados en el artículo 863 del Estatuto Tributario, a la tasa prevista en el artículo 864 Ibíd, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para devolver y hasta la fecha en que se gire el cheque o se emita el título o consignación.

**CUARTO: CONDENASE** en costas al **DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA**, conforme a los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en armonía con el artículo 392 del C.P.C. Líquidense por Secretaría. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en **\$4.605.225**, equivalente al **5%** de la suma objeto de devolución que constituía a su vez la estimación razonada de la cuantía.  
[...]

## **ANTECEDENTES**

El 3 de noviembre de 2010, la sociedad demandante radicó solicitud de devolución por pago de lo no debido ante la Secretaría de Hacienda de Antioquia, en la cual pidió el reintegro de la «suma pagada por PROMOTORA MÉDICA LAS AMÉRICAS S.A. por valor de \$92.104.500, con los correspondientes intereses corrientes, moratorios y legales por concepto de impuesto de registro que se

*causó por la cesión de la posición contractual del fiduciario en el contrato de fiducia mercantil de garantía»<sup>3</sup>.*

El 19 de abril de 2012, el Director de Rentas Departamentales de la Secretaría de Hacienda de Antioquia, por Resolución N° 037507, negó la solicitud de devolución propuesta por la actora, pues consideró que la liquidación del impuesto de registro se realizó conforme con lo establecido por el artículo 229 de la Ley 223 de 1995<sup>4</sup>. Este acto fue notificado el 18 de mayo de 2012<sup>5</sup>.

El 16 de julio de 2012, la actora interpuso recurso de reconsideración<sup>6</sup>, que fue resuelto por el Director de Rentas Departamentales de Antioquia a través de la Resolución N° 030518 del 16 de mayo de 2013<sup>7</sup>, en el sentido de confirmar la decisión denegatoria de la devolución. Acto administrativo notificado por edicto desfijado el 19 de junio de 2013<sup>8</sup>.

## **DEMANDA**

La sociedad PROMOTORA MÉDICA DE LAS AMÉRICAS S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

---

<sup>3</sup> Fls. 40 a 59 c.p.

<sup>4</sup> Fls. 67 a 72 c.p.

<sup>5</sup> Hecho que corrobora la entidad demandada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. (Fl. 97 c.p.)

<sup>6</sup> Fls. 73 a 96 c.p.

<sup>7</sup> Fls. 97 a 103 c.p.

<sup>8</sup> Fl. 104 c.p.

**«PRIMERA.** Declárese la nulidad de la Resolución No. 30518 del 16 de mayo de 2013 y la Resolución 37507 del 19 de abril de 2012, por haberse notificado extemporáneamente.

**SEGUNDA.** Declárese que, como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, el Departamento de Antioquia debe devolver a la sociedad la suma de \$92.104.500, con los correspondientes intereses corrientes, moratorios y legales por concepto del Impuesto de Registro que se causó por la cesión de la posición contractual del fiduciario en el contrato de fiducia mercantil de garantía, en favor de PROMOTORA MÉDICA LAS AMÉRICAS»

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 226 a 230 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 7 del Decreto 650 de 1996.
- Artículos 100 y 206 de la Ordenanza 015 de 2010.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La demandante manifestó que la Administración Tributaria del Departamento de Antioquia vulneró el derecho fundamental al debido proceso, en razón a que la Resolución N° 30518 del 16 de mayo de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración, fue expedida y notificada de manera extemporánea, desconociendo lo establecido por el artículo 206 de la Ordenanza 015 de 2010.

Indicó que como el recurso de reconsideración se interpuso el 16 de julio de 2012, la entidad demandada contaba con un año para expedir y notificar el acto que lo resolviera. Sin embargo, a pesar de que se pretendió notificar el 19 de junio de 2013, el trámite no se realizó correctamente, toda vez que conforme con el artículo

565 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión de los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, los actos que decidan recursos se deben notificar personalmente, lo cual no ocurrió en este caso.

Adujo que la administración no cumplió con el término establecido por la ley de notificar la resolución que desató el recurso de reconsideración dentro del año siguiente a su interposición, debido a que la notificación por edicto es un medio supletorio al que se debe acudir solo en caso de que no sea posible surtirla personalmente, como lo consagra el Estatuto Tributario.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que el impuesto de registro no debía liquidarse con base en los conceptos establecidos por el artículo 7 del Decreto 650 de 1996, esto es, en desarrollo de un contrato de fiducia, puesto que, en el caso concreto lo que sucedió fue una «cesión de posición contractual entre sociedades fiduciarias». Esta operación busca que no se liquide el contrato fiduciario, sino mantenerlo vigente, pero bajo la administración de otra fiducia.

Indicó que al realizarse una cesión de posición contractual, no se está suscribiendo un contrato nuevo, ni uno accesorio, motivo por el cual, no habría lugar a la causación nuevamente del impuesto de registro que ya se pagó cuando se firmó el contrato inicial de fiducia.

Resaltó que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, es improcedente exigir el pago del impuesto de registro sobre un acto que se ejecuta en virtud de una obligación contenida en un contrato principal que ya fue gravado, pues ello generaría una doble tributación.

Precisó que el valor del impuesto de registro en un contrato de fiducia, corresponde al valor de la remuneración o comisión pactada entre fideicomitente y fiduciario, mas no al valor de los bienes entregados como garantía.

Por último, señaló que en la devolución por pago de lo no debido, hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes, moratorios y legales.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El **Departamento de Antioquia** formuló excepciones y se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación<sup>9</sup>:

«***Inexistencia de la obligación demandada***», por cuanto la entidad no adeuda suma alguna por concepto del impuesto de registro, que se causó en la cesión de la posición contractual del fiduciario en el contrato de fiducia mercantil de garantía, en favor de la sociedad actora.

---

<sup>9</sup> Fls. 146 a 155 c.p.

«**Cobro de lo no debido**», al considerar que la demandante exige la devolución, sin tener en cuenta que uno es el impuesto de registro que grava la constitución de una fiducia mercantil sobre inmuebles, el cual se liquida conforme lo dispone el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996; y otro, el establecido por el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, que se aplica respecto de la «*constitución de escritura pública en desarrollo del contrato de la fiducia mercantil por medio de la cual se pacta la transferencia de un bien inmueble*».

«**Prescripción y/o caducidad**» de «los aspectos cobijados por estos fenómenos».

Por último, sobre la «**excepción genérica**», solicitó que se declarara probada cualquiera otra que resultara demostrada dentro del proceso.

Precisó que en este caso no operó el silencio administrativo positivo, por cuanto la sociedad demandante presentó el recurso de reconsideración contra la resolución que negó la devolución el 16 de julio de 2012, y la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia lo resolvió por Resolución N° 030518 del 16 de mayo de 2013, la cual fue notificada por edicto el 19 de junio del mismo año, ante la no comparecencia del contribuyente, dentro de los diez días siguientes al aviso de citación.

Afirmó que, conforme con el artículo 206 de la Ordenanza 015 de 2010, la administración expidió y notificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dentro del año siguiente a su interposición.

Indicó que, en aplicación del artículo 565 del E.T., el 17 de mayo de 2013, la entidad le envió al representante legal de Promotora Médica las Américas la citación para notificarse personalmente de la resolución en comento. No obstante, transcurridos diez días hábiles sin que la actora se presentara, se fijó edicto el 14 de junio de 2013, que fue desfijado el 19 del mismo mes y año.

### **AUDIENCIA INICIAL Y DE FALLO**

El 31 de julio de 2014, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>10</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares. Declaró no probada la excepción previa de caducidad del medio de control, por cuanto, la sociedad actora interpuso la demanda dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Los demás argumentos aducidos como excepciones corresponden a aspectos de fondo que se debían decidir en la sentencia, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

---

<sup>10</sup> Fls. 184 a 188 c.p.

El litigio se concretó en establecer si procede la nulidad de los actos administrativos demandados, por haber operado el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto, o en su defecto, si procede la devolución por pago de lo no debido, por el pago del impuesto de registro según las normas que regulan la materia.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, declaró la nulidad de los actos acusados por haber operado el silencio administrativo positivo y ordenó la devolución de las sumas pagadas por concepto del impuesto de registro en por la suma de \$92.104.500, más los intereses de mora señalados por el artículo 863 del E.T., a la tasa prevista en el artículo 864 *ibídem*.

Estimó el *a quo* que en el caso operó el silencio administrativo positivo, debido a que el 16 de julio de 2012 la parte actora interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación de Revisión N° 037507 del 19 de abril de 2012, por lo cual el Departamento de Antioquia disponía hasta el 16 de julio de 2013, para proferir y notificar el respectivo acto, no obstante, frente a la resolución que resolvió el referido recurso, fue indebida la notificación, pues «*no se acreditó el envío de la citación al representante legal de la actora*».

Precisó que ante la negación de la actora sobre la recepción de la citación, le correspondía al ente demandado demostrar que se había surtido el trámite de notificación en debida forma. Sin embargo, en la planilla de envíos no se advierte que el aviso haya sido entregado a la demandante, lo cual prueba que no existió la correcta notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en tanto sin que se agotara correctamente la citación para efectos de la notificación personal, se acudió a una forma de notificación que es de carácter subsidiario y que presume que previamente se intentó por los medios posibles lograr la notificación personal del acto a su interesado.

Señaló que con la prueba aportada, consistente en la planilla de envío, no se satisfizo la obligación de la entidad de notificar en debida forma el acto administrativo, y menos la habilitó para que, sin verificar su efectiva entrega, procediera a la notificación subsidiaria por edicto.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandada por haber sido vencida en el proceso.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente<sup>11</sup>:

---

<sup>11</sup> Fls. 211 a 218 c.p.

Solicitó que se revocara la decisión de primera instancia, por cuanto no se pronunció sobre la procedencia del cobro del impuesto de registro. Al efecto, reiteró que como el referido gravamen se causa si en los traslados de patrimonio se presentan transferencias de dominio de bienes inmuebles, estos actos deben registrarse en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos y tienen cuantía, conforme con el artículo 6 del Decreto 650 de 1996.

Resaltó que el hecho generador del impuesto de registro está dispuesto por el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con el artículo 1º del Decreto 650 de 1996, constituido por la inscripción de actos, providencias, contratos o negocios jurídicos en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares, que deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.

Afirmó que lo anterior sustenta la legalidad del cobro del impuesto de registro y la improcedencia de la devolución pretendida por la sociedad demandante.

De otro lado, expresó que en este caso no se configuró el silencio administrativo positivo porque, en su entender, la notificación se realizó conforme lo dispone el artículo 565 del Estatuto Tributario. Ello por cuanto el recurso de reconsideración fue interpuesto el 16 de julio de 2012 y la Resolución N° 030518 fue expedida el 16 de

mayo de 2013 y notificada por edicto el 19 de junio del 2013, esto es, dentro del año siguiente a su presentación.

Indicó que el 17 de mayo de 2013, la dirección de rentas del departamento envió al representante legal de la actora la citación para que se presentara a notificarse personalmente. No obstante, una vez transcurridos diez días hábiles, sin que la contribuyente acudiera, el 14 de junio de 2013, la entidad procedió a fijar edicto, desfijado el 19 de junio de 2013.

Resaltó que la entidad entregó la planilla oportunamente a la empresa SERVIENTREGA para que procediera a su notificación. Además, la notificación por edicto garantizó el derecho al debido proceso.

Finalmente, indicó que la demandante no adelantó el trámite para protocolizar el silencio administrativo positivo, conforme lo dispone el artículo 42 del C.C.A.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos que sustentaron la demanda.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara el fallo apelado y, en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda. Consideró que en este caso no operó el silencio administrativo positivo, pues la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue expedida y notificada antes de que se venciera el término establecido por la ley, teniendo en cuenta que fue proferida oportunamente el 16 de mayo de 2013, y el 17 del mismo mes y año, la entidad envió a la dirección procesal de la sociedad actora la citación para notificación. Sin embargo, el correo no fue entregado, motivo por el cual la notificación personal no pudo llevarse a cabo, circunstancia que llevó a que se procediera a fijar el edicto desfijado el 19 de junio de 2013.

Respecto del impuesto de registro, expresó que de conformidad con los artículos 226 y 229 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con los artículos 4 y 7 del Decreto 650 de 1996, en la liquidación de la cesión de negocios fiduciarios, se debe tener en cuenta la base del cálculo dispuesta para la entrega o transferencia de bienes inmuebles en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil, por lo que en el caso, al producirse la cesión del contrato de fiducia se transfirió el derecho de dominio que se tenía sobre el 52.15% de un inmueble, y debía liquidarse el impuesto de registro.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, negó a la actora la devolución del impuesto de registro pagado por la cesión de la posición contractual del fiduciario en el contrato de fiducia mercantil de garantía.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer si se notificó en debida forma la Resolución N° 030518 del 16 de mayo de 2013, mediante la cual la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento Antioquia resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución N° 37507 del 19 de abril de 2012. Con base en lo anterior, determinar si se configuró el silencio administrativo positivo.

En caso de determinarse que no ocurrió dicha situación, se resolverá si es procedente la devolución del impuesto de registro liquidado por la contribuyente por \$92.104.500, correspondiente a la cesión de la posición contractual del fiduciario en el contrato de fiducia mercantil de garantía.

## **Notificación de actos de la administración tributaria. Reiteración de jurisprudencia<sup>12</sup>**

---

<sup>12</sup> La Sala reitera la posición fijada, entre otras, en las sentencias del 21 de febrero de 2005 (expediente 25000-23-27-000-2002-00015-01), del 13 de abril de 2005 (expediente 25000-23-27-000-2001-01837-01), del 27 de marzo de 2008 (expediente 05001-23-31-000-2003-02796-01), del 4 de marzo de 2010 (expediente 76001-23-31-000-2004-05247-01), del 25 de marzo de 2010 (expediente 25000-23-27-000-2007-00047-01), del 3 de diciembre de 2009 (expediente 25000-23-27-000-2006-00959-01) y del 5 de septiembre de 2013 (expediente 13001-23-31-000-2006-00808-01). Actualmente en sentencias del 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890, M.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto y 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, M.P. Dr. Milton Chaves García.

La notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción. La notificación garantiza que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados, para que puedan controvertirlas a través de los recursos en sede administrativa o judicial, según sea el caso.

El Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia (Ordenanza N° 15 de 4 de octubre de 2010), dispone en su artículo 249, que lo concerniente a la notificación de los actos de la administración, se regirá por lo establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

En ese orden, el artículo 565 del Estatuto Tributario regula las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. En el inciso segundo, dispone 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 de la fecha de introducción al correo del aviso de citación»* (Subrayas fuera de texto).

Como se ve, por regla general, la notificación del acto que decida el recurso de reconsideración debe realizarse personalmente. La notificación por edicto solo procede cuando no pueda realizarse la notificación personal, esto es, de forma subsidiaria.

En los eventos en que la oficina postal devuelva la citación, la Sala ha estimado que *«los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos»*. Por consiguiente, en principio, una vez es devuelta por el correo la citación enviada para la notificación personal, la ley autoriza la notificación supletoria<sup>13</sup>.

Debe diferenciarse la notificación de la resolución que decide el recurso de reconsideración y el envío de la citación para que el contribuyente tenga conocimiento de la decisión de la administración. Una cosa es la notificación personal del acto que decide el recurso de reconsideración y otra el envío del aviso para surtir esa notificación personal.

El envío del aviso para notificación personal no puede asimilarse a una notificación por correo. En efecto, la notificación por correo solo se aplica para los casos previstos en el inciso 1º del artículo 565 del Estatuto Tributario, mientras que el envío del aviso para notificación personal está previsto en el inciso 2º ibídem y corresponde al medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos a fin de darle a conocer de manera personal el contenido de la decisión del recurso<sup>14</sup>.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario y lo precisado al efecto por la jurisprudencia de la Sección, el

---

<sup>13</sup> En ese sentido se pronunció la Sala en sentencias del 3 de marzo del 2011, Exp. 17087, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 12 de abril de 2012, Exp. 18613, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>14</sup> Sentencia de 21 de febrero de 1992, expediente 3767, C.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano.

administrado debe comparecer a notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del **aviso de citación**. En torno a la materia, la Sala, entre otras, en sentencia del 13 de diciembre de 2017<sup>15</sup>, expresó:

*«En sentencia C-929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión "contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación" del artículo 565 del Estatuto Tributario, con fundamento en que dicha expresión significa que «el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuenta con el término establecido en la norma (diez días), para acudir ante la administración a fin de ser notificado de manera personal o, en su defecto, si no comparece se procederá a la notificación por edicto. Es decir, los términos para la interposición de las acciones correspondientes, comienzan a contarse a partir de la realización de la notificación, y no como lo interpreta el actor, desde el día de la introducción al correo del aviso de citación, el cual tiene precisamente ese efecto, citar al interesado para que se notifique del acto particular que ha resuelto su recurso.»*

*Habida consideración que el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que la notificación personal debe practicarse dentro de los **10 días siguientes**, contados desde el envío de la citación, y el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal dispone que los términos señalados en días se cuentan hábiles, debe entenderse que dicho plazo empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a la introducción de correo del aviso citatorio. Y, no desde el recibo de la citación»*

También se anota que el aviso de citación no es asimilable a un acto administrativo. Por acto administrativo se entiende *«toda manifestación de la administración con capacidad para crear,*

---

<sup>15</sup> Exp. 21072, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró la sentencia de 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*modificar o extinguir situaciones jurídicas, esto es, una decisión encaminada a producir efectos jurídicos en los derechos u obligaciones de los administrados, sean subjetivos, personales, reales o de crédito»*<sup>16</sup>. Mientras que la citación para notificación que envía la DIAN no reúne las características de un acto administrativo, pues con ella no se crea, modifica ni extingue una situación jurídica.

Por lo anterior, no podría encuadrarse el aviso de citación en las notificaciones por correo de actos administrativos, previstas en el inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario.

El artículo 564 del Estatuto Tributario, por su parte, prescribe que, si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente señala expresamente una dirección de notificaciones, la administración deberá realizar las notificaciones a esa dirección. La norma en mención constituye una disposición especial en el régimen de notificaciones en materia tributaria, pues desarrolla el concepto de la dirección procesal en el trámite de determinación del tributo o la sanción.

En relación con el **silencio administrativo positivo**, la Sala ha señalado<sup>17</sup> que se trata de un fenómeno en virtud del cual la ley contempla que, en determinados casos, la falta de decisión de la Administración frente a peticiones o recursos elevados por los administrados, tiene un efecto que puede ser negativo o positivo.

---

<sup>16</sup> Sentencia de 12 de junio de 2008, expediente 16288, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

<sup>17</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20259, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En el caso del silencio positivo, el acto presunto hace que el administrado vea satisfecha su pretensión como si la autoridad la hubiera resuelto de manera favorable.

La configuración del silencio positivo genera un acto presunto que tiene que ser respetado por la Administración. En otras palabras, una vez se ha producido el silencio positivo, la Administración pierde competencia para decidir la petición o recurso respectivos.

Así las cosas, como lo ha sostenido esta Sección<sup>18</sup>, para que se configure el silencio positivo se deben cumplir tres requisitos: i) que la ley le haya dado a la Administración un plazo dentro del cual debe resolver la petición, recurso, etc.; ii) que la ley contemple de manera expresa que el incumplimiento del plazo tiene efectos de silencio positivo; y iii) que la autoridad que estaba en la obligación de resolver, no lo haya hecho dentro del plazo legal. Respecto de este último requisito, se debe entender que dentro del plazo señalado no solo debe emitirse la decisión, sino notificarse en debida forma.

Los artículos 206 y 208 de la Ordenanza 15 de 2010 del Departamento de Antioquia, en armonía con lo previsto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, regulan lo relativo al término para resolver el recurso de reconsideración y los efectos por no resolver dentro de los términos legales, así:

---

<sup>18</sup> Sentencia de 13 de septiembre de 2017, Exp. 21514, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

**ARTÍCULO 206. TÉRMINOS PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.** *El funcionario competente del Departamento tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, contados a partir de la interposición en debida forma.  
[...]*

**ARTÍCULO. 208. SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO.** *Si transcurrido el término señalado para resolver el recurso, éste no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso el funcionario competente para resolver el recurso así lo declarará, de oficio o a petición de parte.*

El citado artículo 206 de la normativa departamental prevé que la administración cuenta con un (1) año para resolver el recurso de reconsideración. Al respecto, la Sala se ha pronunciado sobre la interpretación de los artículos del Estatuto Tributario Nacional (arts. 732 y 734), idénticos a los del Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia aplicables al caso.

En efecto, en cuanto la expresión «**resolver**» contenida en este artículo, la jurisprudencia<sup>19</sup> ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la «**notificada legalmente**», vale decir, dentro de la oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Sentencia del 23 de junio del 2000, Exp. 10070, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterada el 23 de agosto de 2002, Exp. 13829, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, y Sentencia del 17 de julio de 2014, Exp. 19311, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>20</sup> Sentencia del 12 de abril de 2007. Exp. 15532, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Además, la Sala, en oportunidad anterior, precisó que el plazo de «un año» previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 del E.T. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto deviene en nulo<sup>21</sup>.

Conforme con lo aducido, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la Liquidación de Revisión N° 004 de 2012, se debió notificar dentro del año siguiente, contado a partir de la interposición del recurso en debida forma.

Precisado lo anterior, en el expediente están probados los siguientes hechos:

- El 3 de noviembre de 2010, la sociedad demandante radicó solicitud de devolución por pago de lo no debido ante la Secretaría de Hacienda de Antioquia, en la cual pidió el reintegro de lo pagado por impuesto de registro<sup>22</sup>.
- El 19 de abril de 2012, el Director de Rentas Departamentales de la Secretaría de Hacienda de Antioquia,

---

<sup>21</sup> Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>22</sup> Fls. 40 a 59 c.p.

por Resolución N° 037507, negó la solicitud de devolución<sup>23</sup>. Este acto fue notificado el 18 de mayo de 2012<sup>24</sup>.

- El 16 de julio de 2012, la representante legal de la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración<sup>25</sup>.
- El 16 de mayo de 2013, el Director de Rentas Departamental de Antioquia, a través de la Resolución N° 030518, resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la decisión denegatoria de la devolución<sup>26</sup>.
- El 17 de mayo de 2013, la entidad demandada expidió el oficio de citación Código FO-M3-P1-21, para efectuar la notificación del anterior acto, dirigido a la dirección Diagonal 75B N° 2A-120, oficina 308 de Medellín<sup>27</sup>. En la referida citación no consta fecha de notificación (introducción al correo).
- El 1º de noviembre de 2013, la Dirección de Rentas Departamentales de Antioquia remitió solicitud a la empresa SERVIENTREGA, con el fin de que informara si la citación para notificación había sido entregada al contribuyente, o si, por el contrario el documento no fue remitido<sup>28</sup>. No obstante, en el expediente no obra respuesta alguna por parte de la empresa de mensajería.
- En la «**planilla para la imposición de envío**» de la empresa SERVIENTREGA, del 17 de mayo de 2013, se

---

<sup>23</sup> Fls. 67 a 72 c.p.

<sup>24</sup> Hecho que corrobora la entidad demandada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. (Fl. 97 c.p.)

<sup>25</sup> Fls. 73 a 96 c.p.

<sup>26</sup> Fls. 97 a 103 c.p.

<sup>27</sup> Fl. 138 y 159 c.p.

<sup>28</sup> Fl. 161 c.p.

observa que en los recuadros en los que se registra la información del destinatario, están los datos del representante legal de la demandante como «nombre del destinatario» EDUARDO VARGAS MARTÍNEZ; «Dirección de Destino» Diag. 75B No. 2A 120 Of. 308; «ciudad de destino» Medellín; y, en el último recuadro se anotó el término «**Faltó**»<sup>29</sup>.

De acuerdo con lo anterior, como el **16 de julio de 2012** la sociedad interpuso el recurso de reconsideración contra la resolución que negó la devolución, la entidad demandada tenía hasta el **16 de julio de 2013**, para notificar en debida forma la resolución que resolviera el recurso, según lo establece el artículo 206 de la Ordenanza 15 de 2010, en concordancia con el artículo 732 del E.T.

Observa la Sala que la Administración resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución N° 030518 del 16 de mayo de 2013, y procedió a ordenar la notificación personal del acto administrativo al representante legal de Promotora Médica las Américas S.A.

Para dar cumplimiento a lo anterior, el 17 de mayo de 2013, el funcionario notificador expidió el aviso de citación Código FO-M3-P1-21, mediante el cual citó al representante legal de la demandante con el fin de notificarle personalmente la mencionada

---

<sup>29</sup> Fls. 139 y 163 c.p.

resolución, citación que, como se verificó, no contiene fecha de introducción al correo. Según la «planilla para imposición de envíos» de la empresa SERVIENTREGA<sup>30</sup> del 17 de mayo de 2013, respecto del destinatario identificado como Eduardo Vargas Martínez, quien como consta en la actuación administrativa, es el representante legal de la actora, se registró que el oficio **faltó**, de modo que no obra prueba que demuestre que la citación para notificación se surtió en debida forma.

El ente demandado solo tiene copia del envío del correo, pero no tiene constancia de que SERVIENTREGA lo haya entregado al contribuyente o lo haya devuelto. La empresa de mensajería, por su parte, tampoco tiene copia de la entrega del correo, pues, a pesar de que le solicitaron información sobre el envío, esta no allegó el documento correspondiente, inconsistencias interadministrativas que no pueden ser trasladadas a los contribuyentes, de manera que no hubo eficacia en la notificación.

En ese contexto, como la administración no logró demostrar que la citación fue recibida por la contribuyente, **no se surtió en debida forma el trámite para lograr la notificación personal**, de manera que se habilitara la posibilidad de acudir a la notificación subsidiaria por edicto.

Cabe destacar que, como lo ha precisado la Sala, para acudir al mecanismo subsidiario de la notificación por edicto, debe

---

<sup>30</sup> Fls. 139 y 163 c.p.

demostrarse por lo menos que la citación haya sido devuelta por el correo por cualquier causa, conforme con el régimen legal de la notificación de las actuaciones tributarias, pues el motivo, en principio, es indiferente. Empero, en este caso tal circunstancia tampoco ocurrió, en la medida en que no se comprobó que el documento hubiera sido devuelto por la empresa de mensajería. Así, se observa que la entidad demandada no adelantó ninguna diligencia para verificar si el correo finalmente fue enviado, cuándo y dónde fue recibido, si el mismo fue devuelto o no<sup>31</sup>.

En ese entendido, como lo ha expresado la Sala<sup>32</sup>, en los casos en que se presenten irregularidades, las notificaciones de los actos no se entienden efectivamente realizadas, pues para que este trámite se considere surtido, no basta con que la administración le indique a la empresa de correos su destinatario y la dirección en la que se debe entregar la correspondencia, sino que su entrega sea real y material, a fin de que sea eficaz. Lo que no ocurrió en el caso.

Para la Sala se configuró el silencio administrativo positivo conforme con lo dispuesto en los artículos 206 y 208 de la Ordenanza 15 de 2010, en concordancia con los artículos 732 y 734

---

<sup>31</sup> En un asunto similar, esta Sección en sentencia del 12 de junio de 2008, Exp. 15485, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, se pronunció en el sentido de expresar que «se evidencia la falta de diligencia de la demandada al desentenderse de la notificación por correo por el solo hecho de tener certeza de la fecha de introducción al mismo, pues, su deber, era exigir a ADPOSTAL, en general, un informe del resultado de la diligencia: si el correo finalmente fue enviado, cuándo y dónde, y si el mismo fue devuelto o no.

[...]

Las precisiones anteriores corroboran que la demandante no conoció el acto sancionatorio, lo cual impidió ejercer su derecho de defensa. Tal circunstancia, condujo a que el título ejecutivo no produjera efectos ni quedara ejecutoriado, motivo por el cual la excepción de falta de ejecutoria del mismo, debía declararse probada.»

<sup>32</sup> Sentencia del 10 de octubre de 2018, Exp. 22313, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

del Estatuto Tributario, pues si bien la entidad demandada tenía hasta el 16 de julio de 2013 para expedir y notificar la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, no lo es menos la notificación de este acto efectuada por edicto fue **irregular** y, por ende, **violatoria del derecho de defensa y del debido proceso**<sup>33</sup>.

En consecuencia, la notificación del acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración no se ajustó a los preceptos legales aplicables al caso concreto, motivo por el cual, de conformidad con lo previsto en los artículos 208 del Estatuto de Rentas Departamental de Antioquia y 734 del E.T., la consecuencia de ese hecho es que el recurso de reconsideración interpuesto se entiende fallado a favor de la demandante.

Ahora bien, en cuanto a la aducida falta de presentación de la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo como requisito para su configuración, la regla general es que tal fenómeno jurídico opera de pleno derecho, por el mero transcurso del tiempo.

En efecto, tanto el Estatuto de Rentas Departamental (Art. 208 de la Ordenanza 15 de 2010), como el Estatuto Tributario Nacional (Art. 734) prevén que sea la Administración quien de oficio o a petición de parte declare la ocurrencia del silencio administrativo

---

<sup>33</sup> Criterio fijado por la Sala en sentencias de 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, M.P. Dr. Milton Chaves García; y del 9 de agosto del 2018, Exp. 22555, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

positivo. «Eso significa que el acto ficto surte efectos, igualmente, a partir del día siguiente a la configuración del silencio administrativo, sin perjuicio del reconocimiento que de esta situación haga la Administración, mediante acto expreso declarativo.<sup>34</sup>»

Así las cosas, se configuró la falta de competencia temporal frente a la Resolución N° 030518 de 16 de mayo de 2013 y, por ende, operó el silencio administrativo positivo, como lo expresó el *a quo*, razón por la cual no prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandada.

De conformidad con lo anterior, así como lo indicó el Tribunal, procede la devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de registro (Liquidación N° 100710060 del 18 de mayo de 2010)<sup>35</sup>, en la suma de \$92.104.500, junto con los intereses moratorios, conforme con lo previsto en los artículos 863 y 864 del E.T.

### **Condena en costas**

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, se mantiene la condena en costas de primera instancia pues no fue apelada y no procede en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

---

<sup>34</sup>Cfr. Sentencia del 5 de abril de 2018, Exp. 21550, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>35</sup> Fl. 118 c.p.

En consecuencia, se confirmará la sentencia recurrida y no se condenará en costas en esta instancia.

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

## **F A L L A**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia del 18 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y envíese al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**BASTO**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ  
RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**