

RECURSO DE RECONSIDERACION – Término para resolverlo. Notificación. Aplicación del Estatuto Tributario / NOTIFICACION DE RECURSOS – Personalmente o por aviso / NOTIFICACION PERSONAL – Forma de practicarla / CITACION POR AVISO – Es diferente a la notificación por correo / NOTIFICACION POR CORREO – Forma de notificación. Finalidad / NOTIFICACION POR EDICTO – Forma supletoria de notificación. Forma de practicarla

El Decreto 807 de 1993, en el artículo 104, prevé que contra los actos de la administración tributaria distrital procede el recurso de reconsideración y remite a lo dispuesto en los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario nacional. En cuanto al término para resolver el recurso de reconsideración, el artículo 732 ib. señala que, la administración de impuestos tendrá un año para decidir el recurso y que se cuenta a partir de la fecha de su interposición en debida forma. Dentro de este plazo, la Administración no sólo debe proferir el acto por el que resuelve el recurso de reconsideración, sino que debe notificarlo, pues es a partir de la notificación que los actos administrativos de carácter particular y concreto surten sus efectos jurídicos. Uno de los contenidos del derecho fundamental al debido proceso es el principio de publicidad. La notificación es el medio por el cual la Administración pone en conocimiento las decisiones de carácter subjetivo con el fin de garantizar, de una parte, la publicidad de sus actos y, de otra, los derechos constitucionales, de defensa y contradicción, de los directamente interesados. Para la notificación de los actos de la administración tributaria distrital el artículo 7° del Decreto 807 de 1993 dispone que serán aplicables los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario nacional. Son formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, la notificación personal, la notificación por correo y la notificación por edicto. De conformidad con esta disposición, la Administración cuenta con dos formas para notificar los actos que deciden los recursos. Una principal y otra supletoria. La notificación personal es la principal, para el efecto solicitará la comparecencia del interesado mediante citación, pero si dentro del término legal, esto es, los diez días contados a partir del envío del oficio citatorio, quien debe notificarse no se presenta a recibirla, la norma faculta a la Administración para que, de manera supletoria, notifique la decisión del recurso mediante edicto. El aviso de citación será enviado a la dirección informada para notificaciones, o a la que expresamente se señale en el respectivo proceso. El envío de la citación por correo no puede confundirse con la “notificación por correo” de los actos definida en el artículo 566 del E.T., pues la finalidad es distinta. En efecto, aquel es sólo un mecanismo que utiliza la Administración para invitar al afectado a que comparezca a la entidad con el fin de notificarle personalmente una actuación, en otras palabras, es el medio que posibilita la notificación personal de la decisión. El envío de la citación por correo no puede confundirse con la “notificación por correo” de los actos definida en el artículo 566 del E.T., pues la finalidad es distinta. En efecto, aquel es sólo un mecanismo que utiliza la Administración para invitar al afectado a que comparezca a la entidad con el fin de notificarle personalmente una actuación, en otras palabras, es el medio que posibilita la notificación personal de la decisión. La “notificación por correo” es una de las formas en que la Administración pone en conocimiento sus actuaciones, de manera material, se practica remitiéndole al interesado copia del acto a la dirección informada por el contribuyente. El inciso 2° del artículo 565, aplicable por remisión del artículo 6° del Decreto 807 de 1993, prevé la notificación por edicto “siempre que el citado no comparezca luego de los diez días siguientes a la introducción de la citación al correo, independientemente de su posible devolución”. Así, en los eventos en que la oficina postal devuelva la citación, “los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven

recursos”, por tal razón devuelta por el correo la citación enviada para la notificación personal, la ley autoriza la notificación supletoria.

FUENTE FORMAL: DECRETO 807 DE 1993 – ARTICULO 104 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566

DEVOLUCION DE LA CITACION POR AVISO – Es independiente para que proceda la notificación por edicto / NOTIFICACION POR EDICTO – Procede siempre que el contribuyente no se presente a notificarse / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – No se configura cuando el acto se ha notificado en tiempo

Cabe destacar que si bien la citación enviada a la dirección correcta fue devuelta por el correo por la causal “cerrado”, hecho no discutido por las partes, conforme al régimen legal de la notificación de las actuaciones tributarias (art. 563 a 570 del Estatuto Tributario), los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos. En efecto, como se indicó, el inciso 2º del artículo 565 faculta la notificación por edicto o supletoria siempre que, introducida la citación al correo, el citado no comparezca en el término legal, independientemente de si el aviso de citación fue o no devuelto por el correo. En resumen, dado que el recurso de reconsideración fue presentado, debidamente el 14 de marzo de 2008, de conformidad con lo previsto en el artículo 720 del E.T., aplicable por remisión del artículo 104 del D.D. 807/93, la Administración debía proferir y notificar debidamente la decisión respectiva a más tardar el 14 de marzo de 2009. En el caso, notificada la RESOLUCIÓN DDI-286560 del 29 DE DICIEMBRE DE 2008, mediante edicto desfijado el 29 de enero de 2009, lo fue en tiempo. Se insiste en que la normativa faculta a la administración para utilizar la forma supletoria de notificación, una vez transcurrido el término de los diez días “contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación”, sin que la devolución de la citación dé lugar a trámite distinto a la notificación por edicto. Por las razones expuestas, es evidente que no se configuró el alegado silencio administrativo positivo, pues, la Administración notificó dentro del término legal, por edicto, la RESOLUCIÓN 286560 de fecha 29 DE DICIEMBRE DE 2008, tal como se lo informó a la Asociación demandante en el acto acusado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 570 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 563 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., doce (12) de abril de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00037-01(18613)

Actor: ASOCIACION ALIANZA EDUCATIVA

Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARIA DE HACIENDA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de septiembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la cual decidió:

“1. **ANÚLASE** la Resolución N°2009EE-671169 de 23 de septiembre de 2009, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría de Hacienda del Distrito de Bogotá, mediante la cual negó a la Asociación Alianza Educativa, Nit. 830.079.895, la ocurrencia del silencio administrativo positivo, respecto a los seis (6) bimestres de los años gravables 2001, 2002, 2003, 2004, y 1, 2 y 3 del año 2005.

2. **DECLÁRANSE** sin efecto las Resoluciones Nos. 1558DDI085717 de 18 de diciembre de 2007 y DDI-286560 de 29 de diciembre de 2008, proferidas por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, respectivamente, mediante las cuales liquidó oficialmente el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros a cargo de la Asociación Alianza Educativa, Nit, 830.079.895, por los seis (6) bimestres de los años gravables 2001, 2002, 2003 y 2004, y 1, 2 y 3 del año 2005.

3. **DECLÁRANSE** en firme las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, presentadas por la Asociación Alianza Educativa, Nit, 830.079.895, por los seis bimestres de los años gravables 2001, 2002, 2003 y 2004, y 1, 2 y 3 del año 2005”.

ANTECEDENTES

El 26 de agosto de 2005, la actora presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los periodos mencionados. Informó que desarrolla una actividad no sujeta al tributo.

Previos el Emplazamiento para Corregir 2006EE343333 del 28 de diciembre de 2006¹ y el Requerimiento Especial 2007EE192451 del 23 de agosto de 2007, la Jefatura de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo profirió **la Resolución 1558DDI085717 del 18 de diciembre de 2007**² mediante la cual modificó las declaraciones anteriores en el sentido de no aceptar la exención aducida por la Asociación³ y gravar los ingresos certificados por la contribuyente a los que aplicó la tarifa del 7‰ y determinó oficialmente el valor a cargo de la demandante, por concepto de impuesto y sanciones.

¹ La Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos emplazó a la Asociación para que corrigiera las declaraciones presentadas en el sentido de incluir “la totalidad de ingresos gravados” (v. Fl. 115 c.a.).

² Fl. 876 y ss c.a.

³ La Asociación sostiene que desarrolla una actividad exenta del impuesto de industria y comercio. Explica que en virtud de los contratos de “Concesión Educativa” suscritos con la Secretaría de Educación del Distrito Capital presta el servicio de educación pública no sujeta al gravamen de conformidad con el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

Contra la anterior decisión, el 14 de marzo de 2008, la actora interpuso recurso de reconsideración⁴, que fue decidido mediante la **Resolución N°D.D.I. 286560 del 29 de diciembre de 2008**⁵ en el sentido de confirmar la liquidación recurrida. Acto notificado mediante edicto fijado el 16 de enero del 2009 “por el término de diez (10) días hábiles” y desfijado el 29 de enero del mismo año⁶.

El 23 de junio de 2009, la actora protocolizó el silencio administrativo positivo mediante la Escritura Pública 1295 de la Notaría Séptima del Circuito de Bogotá⁷, toda vez que el plazo legal con el que contaba la Administración para decidir el recurso gubernativo venció el 14 de marzo de 2009.

El 18 de septiembre, mediante escrito radicado bajo el número 2009ER101209⁸ en la Secretaría Distrital de Hacienda, la Asociación informó el anterior hecho y solicitó que se tomaran “la medidas pertinentes” en su cuenta corriente.

El 23 de septiembre de 2009, por oficio **2009EE-671169**⁹, el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios manifestó que frente al recurso gubernativo se pronunció en tiempo y que no operó el silencio administrativo positivo.

LA DEMANDA

El 22 de enero de 2010, la actora, por intermedio de apoderada, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, presentó demanda en la que formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA

“Que se declare la nulidad de la Resolución 2009EE-671169 del 23 de septiembre de 2009, notificada el 25 de septiembre, mediante la cual la Secretaría de Hacienda Distrital negó la ocurrencia del silencio administrativo positivo al no haber sido resuelto dentro del término legal el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión 15581 DDI 085717 del 18 de diciembre de 2007 debidamente protocolizado por la Asociación Alanza (sic) Educativa mediante la escritura pública 1295 del 23 de junio de 2009 de la Notaría Séptima del Circuito de Bogotá.

“SEGUNDA

“Que como consecuencia de lo anterior se confirme la ocurrencia del silencio administrativo positivo que da por aceptadas las peticiones del recurso en el sentido de confirmar las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio contenidas en las declaraciones presentadas por Alianza Educativa para los seis bimestres de los años gravables 2001, 2002, 2003, 2004 y 1, 2 y 3 del 2005”.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 3° y 42 del Código Contencioso Administrativo y 565, 732 y 734 del Estatuto Tributario. Desarrolló el concepto de violación en los términos que a continuación se resumen:

⁴ Fl. 898 c.a.

⁵ Fl. 921 c.a.

⁶ Fl. 933 c.a.

⁷ Fl 26 c.p.

⁸ Fl. 24 c.p.

⁹ Fl. 21 c.p.

1. La actuación es nula por violación del debido proceso y del derecho de defensa, al negar la ocurrencia del silencio administrativo con fundamento en que la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración gubernativo es válida.

Si bien el artículo 565 del Estatuto Tributario prevé la notificación por edicto de las resoluciones que resuelven los recursos, tal disposición no puede aplicarse de manera aislada del resto del ordenamiento jurídico.

La Administración envió la citación para efectuar la notificación personal de la resolución por la que decidió el recurso gubernativo a la dirección informada, pero fue devuelta por el correo por la causal "cerrado", debido a que en ese momento, 2 de enero de 2009, se encontraba en "periodo de vacaciones colectivo que normalmente cubre al sector educativo", el cual iba "hasta el 13 de enero" y, aunque contaba con tres meses más para notificar el acto y asegurar su conocimiento, no reenvió la citación, sino que, de manera irregular, vencido el plazo, procedió a notificarlo mediante edicto.

La notificación por edicto es subsidiaria. El acto que resuelve el recurso gubernativo debe notificarse personalmente y sólo en el evento en que no sea posible hacerlo de esta manera, es procedente hacerlo mediante edicto, según lo dispuesto por el artículo 656 del Estatuto Tributario.

La naturaleza excepcional de la notificación por edicto implica que sólo puede realizarse cuando existe plena seguridad de que el contribuyente conoció la citación para notificarse personalmente y, sin embargo, no acudió a inscribir el acto.

Concluyó que la notificación por edicto es inválida dado que la Administración pretermitió el envío de la citación al contribuyente para la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso administrativo.

2. Se cumplen los requisitos legales para la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

El recurso de reconsideración fue interpuesto el 14 de marzo de 2008 y aunque fue resuelto mediante la resolución DDI 286560 de fecha 29 de diciembre de 2009, este acto no fue debidamente notificado dentro del plazo previsto en la ley, el cual venció el 14 de marzo de 2009. Dicha resolución "se mantuvo oculta hasta después de la protocolización del silencio positivo".

La comunicación de este hecho enviada a la Administración el 18 de septiembre de 2009 tenía como fin que "se tomaran las medidas necesarias para la normalización de la cuenta corriente (...), pues el silencio administrativo ocurre de pleno derecho cuando se cumplen los supuestos contenidos en la ley y no requiere del reconocimiento o declaratoria por parte de la administración ...".

3. El acto ficto se ajusta a la legalidad. La educación pública ejercida directamente o por contrato de concesión, como es el caso, en los colegios públicos está amparada por la exención prevista en la Ley 14 de 1983, que no puede ser desconocida por la administración distrital.

La Asociación presta el servicio de educación pública en planteles de propiedad del Distrito dispuestos para tal fin y es financiado con fondos públicos, por tanto,

los ingresos que percibe la actora están destinados al desarrollo de tal actividad, exenta del impuesto de industria y comercio, en virtud de lo dispuesto en el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

LA CONTESTACIÓN

La demandada, por intermedio de apoderada, al contestar la demanda se opuso a la prosperidad de las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

1. La notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión se ajustó al procedimiento previsto en la ley.

De conformidad con el artículo 7° del Decreto 807 de 1993, la Administración envió el citatorio para la notificación personal de dicho acto a la dirección informada por la contribuyente y como fue devuelto por el correo procedió a notificarlo por edicto.

La circunstancia alegada por la actora, esto es, que se encontraba en vacaciones colectivas, es un riesgo que ella misma asumió al informar la dirección para notificaciones, pues no previó su permanencia en ese lugar.

Es obligación del contribuyente suministrar la dirección para notificaciones, de atención o recepción permanente de correspondencia, pues la actividad de la Administración no puede sujetarse a la de los contribuyentes. Además, si, en ciertos periodos del año, en la dirección informada, la parte actora no podía recibir comunicaciones, debió informar el cambio de dirección mediante el formato oficial y no pretender que el ente oficial estuviera pendiente de si al momento de la notificación estaba en actividad o en descanso.

La decisión notificada por edicto el 29 de enero del 2009 es válida, toda vez que se efectuó antes del vencimiento del plazo legal.

2. La actividad desarrollada por la demandante está gravada con el impuesto de industria y comercio.

El tratamiento preferencial de que trata el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 es para la educación pública propiamente dicha. El servicio de educación prestado por entidades públicas y aquel que prestan los particulares tienen un tratamiento fiscal diferente en materia del impuesto de industria y comercio.

La educación pública es la impartida directamente por el Estado en los establecimientos creados para tal fin y sus gastos son financiados con fondos del tesoro. La educación privada es un servicio prestado por particulares autorizados para ello quienes asumen los costos y gastos de funcionamiento.

Sobre el beneficio previsto en la Ley 14 de 1983, citó apartes de lo dicho por el Consejo de Estado en la sentencia del 16 de octubre de 1993, expediente Al.07, en el sentido de señalar que permitir la prestación del servicio de la educación a los particulares no otorga a éstos la condición de no sujeto del impuesto de industria y comercio.

En los casos en que las entidades públicas contratan la prestación del servicio público de la educación con particulares, ésta se sujeta a las disposiciones de la Ley 80 de 1993 y demás normas que regulan la contratación estatal.

En los contratos de concesión educativa no puede confundirse la calidad pública de la entidad concedente, con la calidad privada del concesionario que presta dicho servicio por su cuenta y riesgo y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente a cambio de una remuneración. La exclusión prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1993 favorece a la entidad concedente no al concesionario, quien desarrolla una actividad de servicio gravada con el impuesto de industria y comercio.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló el acto acusado, declaró sin efecto jurídico las resoluciones 1558DDI085717 del 2007 y DDI-286560 del 2008 de la Dirección Distrital de Impuestos y en firme las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros presentadas por la demandante por los seis bimestres de los años 2001, 2002, 2003 y 2004 y los tres primeros del 2005.

Con fundamento en lo previsto en los artículos 6°, 7°, 8° y 9° del Decreto 807 de 1993, normas que regulan la notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital, expresó que la notificación del acto por el cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión no se ajustó a derecho, toda vez que si bien se remitió a la dirección correcta el aviso citatorio para efectuar la notificación personal, fue devuelto por la empresa de mensajería por la causal “cerrado” con una nota que dice “hasta el 13 de enero de 2009” y, aunque contaba con tiempo, la Administración no insistió en la citación para efectuar dicha notificación. Así, no puede entenderse agotado el trámite legal para la notificación personal y, en consecuencia, no podría entenderse válida la notificación por edicto, pues se estaría desconociendo el derecho al debido proceso.

Concluyó que dado que el acto que resolvió el recurso gubernativo no fue notificado debidamente, debe entenderse que fue resuelto a favor del recurrente y con ello se configuró el silencio administrativo positivo de que trata el artículo 734 del Estatuto Tributario.

La Magistrada María Marcela del Socorro Cadavid Bringe se apartó de la decisión mayoritaria al considerar que, en el caso, no ocurrió el silencio administrativo positivo dado que la Administración notificó la Resolución, por la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, conforme a la ley, toda vez que enviada la citación para la notificación personal a la dirección correcta y devuelta por el correo, no es exigible a la Administración agotar otros procedimientos, sino que es procedente la notificación mediante edicto.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la Secretaría Distrital de Hacienda interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión, en el que expone argumentos idénticos a los expuestos al contestar la demanda, los cuales se concretan a que la actuación de la Administración es válida, pues se notificó correcta y oportunamente el acto que resolvió el recurso gubernativo y que el servicio de educación prestado por particulares en virtud del contrato de concesión está gravado.

En el escrito manifiesta, además, que pretender que la Administración insista en enviar “la notificación a la misma dirección que ya fue enviada y que es la informada por ella, es imponer una carga adicional que la ley no contempla”.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada de **la demandante** insiste en que se configuró el silencio administrativo positivo, toda vez que si bien la Administración citó a la contribuyente para que se notificara personalmente de la resolución que resolvió el recurso gubernativo, y, para el efecto, remitió el oficio de citación a la dirección informada, esa citación fue devuelta por el correo por la causal “cerrado”; y, aunque contaba con tiempo suficiente para adelantar las actuaciones necesarias para asegurar el conocimiento de su actuación, como sería intentar una segunda citación, procedió a efectuar la notificación por edicto. En su criterio, la Administración actuó con “ligereza” y ahora pretende usarla en su propio favor.

La Constitución Política ampara al particular en las actuaciones ante la Administración, para ello consagra el derecho al debido proceso cuya manifestación mínima es que él conozca las decisiones finales de la Administración con el fin de que, si es el caso, pueda controvertirlas.

El ordenamiento jurídico establece formalidades para efectuar la notificación de los actos administrativos, por lo que si éstos no se notifican en la forma, oportunidad y condiciones prescritas, no producen efectos jurídicos, es decir, que aunque el acto existe es ineficaz.

La notificación por edicto es subsidiaria por lo que sólo puede efectuarse cuando existe la certeza de que el contribuyente conoció la citación y, sin embargo, no acudió a notificarse personalmente. Tratándose del acto administrativo que resuelve el recurso gubernativo, debe notificarse por edicto solo en los eventos en que sea imposible efectuar la notificación personal. No obstante, el artículo 565 del E. T. autoriza el envío de una copia del acto administrativo a la dirección electrónica suministrada por el contribuyente con el fin de garantizar la publicidad de las actuaciones.

Del edicto que obra en el expediente, destaca que “trae una serie de inconsistencias que hacen dudar de la veracidad de las fechas”. Indica que, según el acto, fue elaborado el 19 de enero de 2009 y el edicto fue fijado el 16 de enero de ese mismo año, esto es, antes de que existiera.

Tal notificación es irregular, inoponible al contribuyente y “enerva la ejecutoria del acto que se pretendía notificar”.

Señaló que existían otros tipos de notificación que la Administración debió agotar antes de efectuar la notificación por edicto y de vencer el término legal para poner en conocimiento la decisión del recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, por lo que tildó dicho acto de ineficaz.

De otra parte, reitera los argumentos expuestos en el escrito inicial en cuanto a que el servicio público de educación que presta en virtud de los contratos de concesión suscritos con la Secretaría de Educación Distrital, está exento del ICA.

La demandada, por intermedio de apoderada, insiste en las razones expuestas al contestar la demanda y al interponer el recurso de apelación.

El representante del **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de “la Resolución 2009EE-671169 del 23 de septiembre de 2009” por la que el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, en respuesta a la comunicación enviada por el Representante Legal de la Asociación Alianza Educativa el 18 de septiembre de 2009 en la que le “informó de la ocurrencia del silencio administrativo positivo” y le solicitó “que se tomen las medidas pertinentes en la cuenta corriente”, le manifestó:

“1. Cotejadas las fechas de ejecutoria del acto impugnado frente a la de interposición del recurso, se estableció que el día 14 de marzo de 2008, (...), interpuso el recurso de reconsideración ante el Grupo de Recursos Tributarios.

2. Este Despacho se pronunció en debida forma, dentro de la oportunidad legal y a la dirección correcta mediante **Resolución D.D.I. 286560 de fecha diciembre 29 de 2008**, cordis 2008-EE789229, acto oficial que se notificó al contribuyente por Edicto desfijado el 29 de enero de 2009, toda vez que el mismo fue devuelto por el correo.

3. Se acudió a la notificación subsidiaria de notificación por EDICTO, toda vez que la citación enviada a la dirección procesal fue devuelta por el correo por la causal CERRADO.

4. El artículo 6 del D.D. 807 de 1993, dispone las reglas para hacer efectivas las notificaciones: (...)

“Así las cosas, hubo decisión administrativa válida, notificada en forma correcta y oportuna. Esto es cierto, pues de la lectura del acto que se presume inexistente se observa que se resuelven todas y cada una de las cuestiones planteadas por el recurrente y las que aparecen con ocasión del mismo. El acto administrativo por tanto no es nulo, ni anulable por vicios de fondo o de forma o procedimentales, que se hallen expresamente señalados en la ley. Por tanto, no operó el silencio administrativo positivo.”

El Tribunal declaró la nulidad del acto acusado. Además, declaró sin efecto las Resoluciones números 1558DDI085717 de 18 de diciembre de 2007 de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y DDI-286560 de 29 de diciembre de 2008 de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos; y, en firme las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros presentadas por la demandante por los seis bimestres de los años 2001, 2002, 2003 y 2004 y los tres primeros del 2005.

La demandada, en el recurso de apelación, sostiene que la Resolución demandada se ajusta a derecho. Que no se configuró el silencio administrativo positivo; y que la Resolución mediante la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión fue notificada en debida forma y en el término previsto en la ley.

En estos términos, la Sala debe establecer si la Administración expidió y notificó, en tiempo y de forma correcta, el acto por el que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión que determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante por los periodos cuestionados.

1. El recurso de reconsideración

El Decreto 807 de 1993¹⁰, en el artículo 104, prevé que contra los actos de la administración tributaria distrital procede el recurso de reconsideración y remite a lo dispuesto en los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario nacional.

En cuanto al término para resolver el recurso de reconsideración, el artículo 732 ib. señala que, la administración de impuestos tendrá un año para decidir el recurso y que se cuenta a partir de la fecha de su interposición en debida forma.

Dentro de este plazo, la Administración no sólo debe proferir el acto por el que resuelve el recurso de reconsideración, sino que debe notificarlo, pues es a partir de la notificación que los actos administrativos de carácter particular y concreto surten sus efectos jurídicos.

2. La notificación de los actos administrativos.

Uno de los contenidos del derecho fundamental al debido proceso es el principio de publicidad¹¹. La notificación es el medio por el cual la Administración pone en conocimiento las decisiones de carácter subjetivo con el fin de garantizar, de una parte, la publicidad de sus actos y, de otra, los derechos constitucionales, de defensa y contradicción, de los directamente interesados.

Para la notificación de los actos de la administración tributaria distrital el artículo 7° del Decreto 807 de 1993 dispone que serán aplicables los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario nacional.

Son formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, la notificación personal, la notificación por correo y la notificación por edicto.

El artículo 565 ib. establece que los actos “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”.

De conformidad con esta disposición, la Administración cuenta con dos formas para notificar los actos que deciden los recursos. Una principal y otra supletoria.

La notificación personal es la principal, para el efecto solicitará la comparecencia del interesado mediante citación, pero si dentro del término legal, esto es, los diez días contados a partir del envío del oficio citatorio, quien debe notificarse no se presenta a recibirla, la norma faculta a la Administración para que, de manera supletoria, notifique la decisión del recurso mediante edicto.

¹⁰ Decreto del Alcalde Mayor del Distrito Capital de Bogotá “por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario nacional ...”

¹¹ Sentencia C-1114 del 25 de noviembre de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

El aviso de citación será enviado a la dirección informada para notificaciones¹², o a la que expresamente se señale en el respectivo proceso.

El envío de la citación por correo no puede confundirse con la “notificación por correo” de los actos definida en el artículo 566¹³ del E.T., pues la finalidad es distinta. En efecto, aquel es sólo un mecanismo que utiliza la Administración para invitar al afectado a que comparezca a la entidad con el fin de notificarle personalmente una actuación, en otras palabras, es el medio que posibilita la notificación personal de la decisión¹⁴.

La “notificación por correo” es una de las formas en que la Administración pone en conocimiento sus actuaciones, de manera material, se practica remitiéndole al interesado copia del acto a la dirección informada por el contribuyente.

De conformidad con los artículos 7° y 8°¹⁵ del Decreto 807 de 1993, el oficio citatorio se enviará a la dirección informada a la Administración Tributaria por el contribuyente en la última declaración o formato oficial de cambio de dirección; y a falta de éstos, se dará aplicación a lo previsto en el inciso tercero; o a la dirección procesal en los casos en que expresamente haya señalado una dirección determinada dentro del respectivo proceso.

Así, enviada la citación al interesado a la dirección correcta para que comparezca a notificarse personalmente del acto que decide el recurso gubernativo se inicia el conteo del término legal, vencido el cual si no ha sido posible la notificación personal, la Administración procederá a notificar dicho acto mediante edicto.

El inciso 2° del artículo 565, aplicable por remisión del artículo 6° del Decreto 807 de 1993, prevé la notificación por edicto “siempre que el citado no comparezca luego de los diez días siguientes a la introducción de la citación al correo,

¹² D.D.807/93, art. 7°.- *Dirección para Notificaciones.*

La notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital, deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente.

Cuando se presente cambio de dirección, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección.

Cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará a la dirección que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la Administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

Parágrafo 1°.- En caso de actos administrativos que se refieran a varios impuestos, la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración de cualquiera de los impuestos objeto del acto.

Parágrafo 2°.- La dirección informada en formato oficial de cambio de dirección presentada ante la oficina competente con posterioridad a las declaraciones tributarias, reemplazará la dirección informada en dichas declaraciones, y se tomará para efectos de notificaciones de los actos referidos a cualquiera de los impuestos distritales.

Si se presentare declaración con posterioridad al diligenciamiento del formato de cambio de dirección, la dirección informada en la declaración será legalmente válida, únicamente para efectos de la notificación de los actos relacionados con el impuesto respectivo.

Lo dispuesto en este parágrafo se entiende sin perjuicio de lo consagrado en el inciso 2 del presente artículo.

¹³ Artículo derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

¹⁴ En providencia del 5 de mayo de 2011, Exp. 18367. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas señaló: “La citación que envía la administración distrital es sencillamente un requerimiento para que el interesado comparezca a notificarse personalmente del acto administrativo que le define una situación particular y concreta. Empero, no es una forma que reemplace las formas tradicionales de notificación de los actos administrativos”.

¹⁵ D.D. 807/93, art. 8°. *Dirección Procesal.* Si durante los procesos de determinación, discusión, devolución o compensación y cobro, el contribuyente o declarante señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes del respectivo proceso, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

independientemente de su posible devolución¹⁶". Así, en los eventos en que la oficina postal devuelva la citación, "los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos", por tal razón devuelta por el correo la citación enviada para la notificación personal, la ley autoriza la notificación supletoria.

El caso concreto.

El 26 de agosto de 2005, la actora presentó las declaraciones de los periodos mencionados en las que liquidó y pagó los siguientes valores:

Bimestre	Ingresos brutos	Deducciones, Exenciones y actividades no sujetas	Ingresos netos gravables	Impuesto	Sanción	Total saldo a cargo	Fl. c.a.
1°/01	927.433.000	927.433.000	0	0	350.000	350.000	82
2°/01	872.905.000	872.905.000	0	0	337.000	337.000	83
3°/01	851.516.000	851.516.000	0	0	324.000	324.000	84
4°/01	849.062.000	849.062.000	0	0	312.000	312.000	85
5°/01	847.740.000	847.740.000	0	0	299.000	299.000	86
6°/01	833.245.000	833.245.000	0	0	286.000	286.000	87
1°/02	951.535.000	951.535.000	0	0	273.000	273.000	88
2°/02	1.057.152.000	1.057.152.000	0	0	261.000	261.000	89
3°/02	1.208.777.000	1.208.777.000	0	0	248.000	248.000	90
4°/02	1.099.544.000	1.099.544.000	0	0	235.000	235.000	91
5°/02	1.056.407.000	1.056.407.000	0	0	216.000	216.000	92
6°/02	833.439.000	833.439.000	0	0	203.000	203.000	93
1°/03	1.066.342.000	1.066.342.000	0	0	191.000	191.000	94
2°/03	1.085.678.000	1.085.678.000	0	0	178.000	178.000	95
3°/03	1.082.792.000	1.082.792.000	0	0	165.000	165.000	96
4°/03	1.152.924.000	1.152.924.000	0	0	153.000	153.000	97
5°/03	1.142.550.000	1.142.550.000	0	0	140.000	140.000	98
6°/03	1.200.697.000	1.200.697.000	0	0	127.000	127.000	99
1°/04	1.140.781.000	1.140.781.000	0	0	114.000	114.000	100
2°/04	1.200.485.000	1.197.697.000	2.788.000	27.000	102.000	129.000	101
3°/04	1.180.264.000	1.168.724.000	11.540.000	111.000	102.000	213.000	102
4°/04	1.185.769.000	1.185.769.000	0	0	102.000	102.000	103
5°/04	1.176.251.000	1.176.251.000	0	0	102.000	102.000	104
6°/04	1.194.947.000	1.187.444.000	7.503.000	72.000	102.000	174.000	105
1°/05	1.470.139.000	1.470.139.000	0	0	102.000	102.000	106
2°/05	1.493.997.000	1.493.997.000	0	0	102.000	102.000	107
3°/05	1.484.872.000	1.483.372.000	1.500.000	14.000	102.000	116.000	108
TOTAL						5.452.000	

Posteriormente, previo Requerimiento Especial 2007EE192451 del 23 de agosto de 2007, la Jefatura de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo profirió la Resolución 1558DDI085717 del 18 de diciembre de 2007¹⁷ por la cual modificó las declaraciones anteriores en el sentido de no aceptar la exención aducida por la Asociación¹⁸ y gravar los ingresos

¹⁶ Sentencia de 3 de marzo del 2011, Exp. 17087, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁷ Fl. 876 y ss c.a.

¹⁸ La Asociación sostiene que desarrolla una actividad exenta del impuesto de industria y comercio. Explica que en virtud de los contratos de "Concesión Educativa" suscritos con la Secretaría de Educación del Distrito

certificados por la contribuyente a los que aplicó la tarifa del 7%; determinó el valor a cargo de la demandante, por concepto de impuesto y sanciones, así:

Bim.	Ingresos certificados	Total ingresos netos gravables	Impuesto a cargo	Sanción por inexactitud	Sanción por extemp.	Total saldo a cargo
1°/01	927.433.000	927.433.000	6.492.000	10.387.000	6.492.000	23.371.000
2°/01	872.906.000	872.906.000	6.110.000	9.776.000	6.110.000	21.996.000
3°/01	851.515.000	851.515.000	5.961.000	9.538.000	4.471.000	19.970.000
4°/01	849.062.000	849.062.000	5.943.000	9.509.000	4.279.000	19.731.000
5°/01	847.740.000	847.740.000	5.934.000	9.494.000	4.094.000	19.522.000
6°/01	833.245.000	833.245.000	5.833.000	9.333.000	3.850.000	19.016.000
1°/02	951.535.000	951.535.000	6.661.000	10.658.000	4.196.000	21.515.000
2°/02	1.057.152.000	1.057.152.000	7.400.000	11.840.000	4.440.000	23.680.000
3°/02	1.208.777.000	1.208.777.000	8.461.000	13.538.000	4.823.000	26.822.000
4°/02	1.099.544.000	1.099.544.000	7.697.000	12.315.000	4.156.000	24.168.000
5°/02	1.056.229.000	1.056.229.000	7.394.000	11.830.000	3.771.000	22.995.000
6°/02	833.748.000	833.748.000	5.836.000	9.338.000	2.801.000	17.975.000
1°/03	1.066.342.000	1.066.342.000	7.464.000	11.942.000	3.359.000	22.765.000
2°/03	1.085.678.000	1.085.678.000	7.600.000	12.160.000	3.192.000	22.952.000
3°/03	1.082.792.000	1.082.792.000	7.580.000	12.128.000	2.956.000	22.664.000
4°/03	1.152.924.000	1.152.924.000	8.070.000	12.912.000	2.905.000	23.887.000
5°/03	1.142.550.000	1.142.550.000	7.998.000	12.797.000	2.639.000	23.434.000
6°/03	1.200.697.000	1.200.697.000	8.405.000	13.448.000	2.522.000	24.375.000
1°/04	1.140.781.000	1.140.781.000	7.985.000	12.776.000	2.156.000	22.917.000
2°/04	1.200.484.000	1.200.484.000	8.403.000	13.445.000	2.017.000	23.865.000
3°/04	1.180.265.000	1.180.265.000	8.262.000	13.219.000	1.735.000	23.216.000
4°/04	1.185.769.000	1.185.769.000	8.300.000	13.280.000	1.494.000	23.074.000
5°/04	1.176.251.000	1.176.251.000	8.234.000	13.174.000	1.235.000	22.643.000
6°/04	1.194.947.000	1.194.947.000	8.365.000	13.384.000	1.004.000	22.753.000
1°/05	1.470.139.000	1.470.139.000	10.291.000	16.466.000	926.000	27.683.000
2°/05	1.493.996.000	1.493.996.000	10.458.000	16.733.000	627.000	27.818.000
3°/05	1.484.872.000	1.484.872.000	10.394.000	16.630.000	312.000	27.336.000
TOTAL			207.531.000	332.050.000	82.562.000	622.143.000

El **14 de marzo de 2008**, la actora interpuso recurso de reconsideración¹⁹, el cual fue decidido por Resolución N°D.D.I. 286560 del 29 de diciembre de 2008²⁰ en el sentido de confirmar la liquidación recurrida.

Con fecha **30 de diciembre de 2008** fue enviada la "Citación" al Representante Legal de la Asociación Alianza Educativa a la "CI 16 6-66 PS 9 TO 1" de esta ciudad, en la que se lee: "... le solicitamos comparecer dentro de los DIEZ (10) días hábiles siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo de la presente citación, con el fin de Notificarse personalmente en la Oficina de Cuentas Corrientes (...), de la RESOLUCIÓN 286560 de fecha 29 DE DICIEMBRE DE 2008"²¹.

La mencionada dirección a la que fue enviada la citación concuerda exactamente con la informada por el contribuyente en las declaraciones cuestionadas y en el

Capital presta el servicio de educación pública no sujeta al gravamen de conformidad con el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

¹⁹ Fl. 898 c.a.

²⁰ Fl. 921 c.a.

²¹ Fl. 920 c.a.

recurso de reconsideración, de lo cual se colige que, la citación fue remitida a dirección correcta²².

Posteriormente, la Dirección Distrital de Impuestos procedió a notificar, por edicto, al Representante Legal de la Asociación Alianza Educativa la RESOLUCIÓN DDI-286560 del 29 DE DICIEMBRE DE 2008. Según consta en el documento oficial correspondiente, el edicto fue fijado por el término de diez (10) días hábiles, el “16 de ENERO de 2009, a las 8:00 a.m. desfijándose 29 de ENERO de 2009 a las 5:30 p.m.”²³

Cabe destacar que si bien la citación enviada a la dirección correcta fue devuelta por el correo por la causal “cerrado”, hecho no discutido por las partes, conforme al régimen legal de la notificación de las actuaciones tributarias (art. 563 a 570 del Estatuto Tributario), los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos.

En efecto, como se indicó, el inciso 2º del artículo 565 faculta la notificación por edicto o supletoria siempre que, introducida la citación al correo, el citado no comparezca en el término legal, independientemente de si el aviso de citación fue o no devuelto por el correo.

En resumen, dado que el recurso de reconsideración fue presentado, debidamente el **14 de marzo de 2008**, de conformidad con lo previsto en el artículo 720 del E.T., aplicable por remisión del artículo 104 del D.D. 807/93, la Administración debía proferir y notificar debidamente la decisión respectiva a más tardar el **14 de marzo de 2009**.

En el caso, notificada la RESOLUCIÓN DDI-286560 del 29 DE DICIEMBRE DE 2008, mediante edicto desfijado el 29 de enero de 2009, lo fue en tiempo.

Se insiste en que la normativa faculta a la administración para utilizar la forma supletoria de notificación, una vez transcurrido el término de los diez días “contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación”, sin que la devolución de la citación dé lugar a trámite distinto a la notificación por edicto.

Por las razones expuestas, es evidente que no se configuró el alegado silencio administrativo positivo, pues, la Administración notificó dentro del término legal, por edicto, la RESOLUCIÓN 286560 de fecha 29 DE DICIEMBRE DE 2008, tal como se lo informó a la Asociación demandante en el acto acusado.

Notificada en tiempo la resolución del recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión por la que la Administración determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante por los seis bimestres de los años 2001, 2002, 2003 y 2004 y los tres primeros del 2005, no hay lugar a pronunciamiento alguno sobre los aspectos decididos en tales actos.

Por lo anterior, se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandada, en consecuencia, se revocará la decisión y, en su lugar, se denegarán las súplicas de la demanda.

²² Cfr. fl. 82 a 108 y 898 del c.a.

²³ Cfr. fl. 933 c.a.

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

FALLA:

Revócase la sentencia del 29 de septiembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación.

En su lugar, deniéganse las súplicas de la demanda.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ