



**NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Normativa / CONFIGURACIÓN DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – Normativa / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Alcance de la expresión “resolver”. En cuanto la expresión «resolver» contenida en este artículo, la jurisprudencia ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la «notificada legalmente», esto es, 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. / TÉRMINO PRECLUSIVO – Noción / NOTIFICACIÓN DEL ACTO QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Formas / NOTIFICACIÓN DEL ACTO QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Notificación principal / NOTIFICACIÓN DEL ACTO QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Notificación subsidiaria / FORMA DE CONTAR EL TÉRMINO CONTENIDO EN EL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 565 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – Alcance. 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 / FORMA DE CONTAR LOS TÉRMINOS DE LA NOTIFICACIÓN PERSONAL – Reiteración de jurisprudencia / NOTIFICACIÓN POR EDICTO SURTIDA DE FORMA ANTICIPADA – Efectos / CAUSAL DE NULIDAD CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 730-3 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – Procedencia**

Para el análisis del asunto es necesario referirse a la normativa que establece el término para resolver el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo, esto es, los artículos 732 y 734 del E.T. que prevén lo siguiente: «**ARTÍCULO 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.» «**ARTÍCULO 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.» En relación con el artículo 732 del Estatuto Tributario que establece que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, la Sala ha señalado que no basta que en ese plazo sea proferido el acto sino que es necesario que en ese mismo lapso se dé a conocer al interesado mediante la notificación, pues hasta que el contribuyente no lo conozca no produce efectos jurídicos. En cuanto la expresión «**resolver**» contenida en este artículo, la jurisprudencia ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la «**notificada legalmente**», esto es, 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. La Sala ha destacado que el plazo de «*un año*» previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 ib. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. En consecuencia, al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto resulta nulo. En relación con la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración, el inciso segundo del artículo 565 del E.T. dispone lo siguiente: «**Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. (...)** 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. En este evento también procede la notificación electrónica.» Como se observa, para notificar la resolución que resuelve un recurso de reconsideración, se acude de manera principal a la notificación personal y si no es posible surtir la notificación por este medio, se acude a la notificación por edicto de manera subsidiaria. En cuanto a la forma de contar el término contenido en el inciso segundo del mencionado artículo 565 del E.T., se advierte que en la 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*”, 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». En ese entendido, el criterio actual de la Sala, en relación con el artículo 565 del E.T., se concreta en que: «3.4. 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, ...». (Negrillas fuera de texto) (...) Esta Sala en sentencia del 19 de abril de 2018, explicó la forma de contar los términos de la notificación personal, así: “El contribuyente cuenta con el término de diez (10) días para notificarse personalmente de la decisión de la Administración, que comienza a contarse a partir del primer día hábil siguiente al de la introducción al correo del aviso de citación”. En consecuencia, el término de diez (10) días para que el actor acudiera a notificarse personalmente de la mencionada resolución empezó a correr a partir del día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, esto es, el 20 de junio de 2014 y vencía el 7 de julio del mismo año. Sin embargo, la Administración antes de terminar dicho plazo procedió a notificar el acto mediante edicto fijado el 7 de julio de 2014, esto es, el último día con que contaba el demandante para notificarse personalmente. Por consiguiente, la notificación por edicto fijado el 7 de julio de 2014 y desfijado el 18 del mismo mes y año, se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el plazo que tenía el demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión de la Administración. En esas condiciones, la DIAN no estaba facultada para fijar el edicto el día 7 de julio de 2014, porque el actor tenía hasta ese día para acudir a la entidad y notificarse de forma personal del acto administrativo. Entonces, se encuentra probado que la Administración preterminó en un día el término legal que tenía el contribuyente para notificarse personalmente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 565 del E.T., por ende, incurrió en una irregularidad en la notificación del acto por el que resolvió el recurso de reconsideración. En consecuencia, toda vez que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó por conducta concluyente el 14 de octubre de 2014, fecha en la que la sociedad actora recibió el oficio 9754 mediante el cual la DIAN le entregó copias auténticas de la resolución 227 del 18 de junio de 2014, para la Sala se configuró el silencio administrativo positivo conforme a lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, pues si bien la



DIAN tenía hasta el 19 de julio de 2014 para dictar y notificar la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, la notificación de este acto efectuada por edicto fue irregular. Como lo ha precisado la Sala, tales actos – los notificados extemporáneamente- pueden ser objeto de una solicitud de declaratoria de ocurrencia del silencio administrativo positivo, o bien, ser demandados ante la jurisdicción contenciosa, con fundamento en la causal de nulidad del artículo 730-3 del E.T., en concordancia con el artículo 137 del CPACA, que consagra la expedición sin competencia, como causal de anulación. Lo anterior, porque aunque comparten una causa común (la pérdida de competencia temporal de la Administración), se trata de vías independientes: con ocasión de la primera, se produce un acto nuevo, que puede o no, ser favorable a los intereses del recurrente, mientras que cuando se acude a la sede contenciosa, el juez declarará la nulidad de la decisión recurrida, con los efectos que esto genera; esto es, la firmeza de la declaración privada, la desaparición de la sanción, la prosperidad de lo pretendido en la solicitud o recurso respectivo, etc. En el presente caso, ante la extemporaneidad de la notificación del acto por el que se resolvió el recurso de reconsideración, es claro que se configura la causal de nulidad contemplada en el artículo 730-3 del E.T., razón suficiente para anular los actos cuestionados, pues esta se deriva directamente del incumplimiento del plazo contemplado por la ley para la resolución del recurso. Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación presentado por la DIAN.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 732 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 734 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 730-3 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 137

**CONDENA EN COSTAS – Normativa / CONDENA EN COSTAS – Reglas / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Por falta de prueba de su causación**

En lo que tiene que ver con la condena en costas, se advierte que conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas previstas el Código de Procedimiento Civil, actual Código General del

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



Proceso, es decir, el artículo 365, dentro de las que se encuentra la que prevé que *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”* [numeral 8], requisito que se echa de menos en el presente asunto, motivo por el cual, no procede la condena en costas en segunda instancia.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00094-01(22923)**

**Actor: FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO - FONADE**

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 1º de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

*“1. **DECLÁRANSE** nulas la Resolución de Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312 412 013 000 053 de 17 de mayo de 2013 y la Resolución Nro. 900.227 de 18 de junio de 2014 que desata el recurso de reconsideración, proferidas por la DIAN.*

*2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008 conforme a las modificaciones de la **Liquidación Oficial de Corrección 312 412 010 000 191 de 24 de agosto de 2010** proferida por la DIAN.*

---

<sup>1</sup> Folios 281 a 307 c. p.



3. Por no haberse causado, no se condena en costas. [...]”.

### ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2009, la actora presentó su declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008<sup>2</sup>, la cual fue corregida el 22 de abril de 2009<sup>3</sup> y el 24 de agosto de 2010, esta última mediante liquidación oficial de corrección No. 312412010000191<sup>4</sup>.

Por medio del Requerimiento Especial No. 312382012000131 del 21 de agosto de 2012<sup>5</sup>, la DIAN propuso modificar la declaración presentada en los siguientes términos:

Concepto	Valor
Adición de ingresos brutos operacionales	\$9.865.073.000
Rechazo de gastos operacionales de administración	\$74.416.118.000
Mayor impuesto	\$27.416.118.000
Sanción por inexactitud	\$44.500.470.000

<sup>2</sup> Folio 48 c. a. 1

<sup>3</sup> Folio 47 c. a. 1

<sup>4</sup> Folio 10 c. a. 1

<sup>5</sup> Folios 91 a 100 c. p. y 678 a 687 c. a. 4



Mayor saldo a pagar	\$72.313.264.000
---------------------	------------------

Previa respuesta al requerimiento especial<sup>6</sup>, el 17 de mayo de 2013 la entidad demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000053<sup>7</sup>, que modificó la declaración del impuesto de renta de año gravable 2008, en los términos del requerimiento especial antes enunciado.

El 19 de julio de 2013<sup>8</sup>, FONADE presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y mediante Resolución 900.227 del 18 de junio de 2014<sup>9</sup>, se resolvió el recurso de reconsideración confirmando el acto recurrido. Acto que fue notificado por edicto fijado el 7 de julio de 2014 y desfijado el 18 del mismo mes y año<sup>10</sup>.

## DEMANDA

EL FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO - FONADE, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>11</sup>:

*“Por medio de este escrito, solicito a este Honorable Tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:*

---

<sup>6</sup> Folios 692 a 714 c. a. 4

<sup>7</sup> Folios 79 a 89 c. p. y 726 a 736 c. a. 4

<sup>8</sup> Folios 739 a 749 c. a. 4

<sup>9</sup> Folios 67 a 77 c. p. y 941 a 951 c. a. 4

<sup>10</sup> Folio 78 c. p. y 953 c. a. 4

<sup>11</sup> Folios 3 y 4 c. p.



- a) *Que se declare la nulidad total de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000053 del 17 de mayo de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008 presentada por la entidad demandante e impuso sanción por inexactitud.*
- b) *Que se declare la nulidad total de la Resolución número 900.227 del 18 de junio de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión señalada en el literal a) anterior de este acápite”.*

*Como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de restablecimiento, se declare:*

- a) *Que se decrete la firmeza de la corrección de la declaración privada presentada por mi poderdante para el periodo gravable 2008, como consecuencia de la configuración del silencio administrativo positivo a su favor, toda vez que la resolución del recurso de reconsideración se hizo de manera extemporánea, considerando que el acto debió haberse notificado antes del 19 de julio de 2014, esto es, un año después de la debida presentación del Recurso de Reconsideración; sin embargo la misma se notificó por conducta concluyente hasta el 9 de septiembre de 2014. En ese sentido, solicito se declare que el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000053 del 17 de mayo de 2013, fue resuelto de manera favorable a las peticiones en éste efectuadas por la entidad.*
- b) *Que no es procedente la adición de ingresos, ni el desconocimiento de gastos, realizado por los actos demandados generando un mayor impuesto a pagar de \$27.812.794.000, y que por tanto la declaración presentada por mi representada se ajusta a derecho.*
- c) *Que en cualquier circunstancia la entidad no debe asumir la sanción por inexactitud que le fue impuesta por valor de \$44.500.470.000 en los actos demandados.*



- d) *Que la declaración de renta correspondiente al año 2008 que fue presentada por la entidad se encuentra en firme, en virtud de la nulidad de los actos demandados.*
- e) *Que se declare que no corresponde a FONADE el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.*

El demandante invocó como normas violadas, los artículos 23, 29 y 83 de la Constitución Política; 107, 271, 272, 565, 647, 732, 742 y 745 del Estatuto Tributario; 72 y 137 del CPACA; y 197 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

### **Indebida notificación**

FONADE presentó recurso de reconsideración el 19 de julio de 2013, por lo que la Administración tenía un año para resolver y notificar la decisión, esto es, hasta el 19 de julio de 2014.

El 19 de junio de 2014, la Administración introdujo al correo el aviso de citación para efectos de la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Conforme con el artículo 565 numeral 2 del Estatuto Tributario, la demandante disponía de 10 días contados a partir del día siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, para comparecer a notificarse personalmente de dicho acto, es decir, desde el 20 de junio hasta el 7 de julio de 2014.



Sin embargo, el 7 julio de 2014, cuando aún corría el plazo para la notificación personal, la DIAN fijó el edicto. Por lo anterior, pretermitió el citado término, lo que implica que existe violación al debido proceso. Criterio que señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-929 de 2005.

Como no se notificó en debida forma el acto que resolvió el recurso de reconsideración dentro del año siguiente a su interposición, operó el silencio administrativo positivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

### **Adición de ingresos por valoración de inversiones**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 2336 de 1995, reglamentario de los artículos 271 y 272 del E.T., sostuvo que las sociedades obligadas a valorar sus inversiones a precios de mercado, deben declarar sus inversiones patrimonialmente por el valor que arroje dicha valoración, pero en la depuración de su renta, deben excluir los rendimientos generados e incluir los determinados en forma lineal.

Indicó que en los términos del artículo 142 del E.T., la prima que se paga en la adquisición de títulos, cumple con los requisitos que consagra esta norma para su deducción, porque constituye una erogación necesaria para obtener los ingresos de las inversiones que realiza FONADE en desarrollo de su objeto social.

### **Deducibilidad del gasto por el aporte de los rendimientos financieros incorporados a los proyectos que suscribe FONADE**



FONADE en relación con el gasto discutido no requiere de factura o documento equivalente, puesto que el mismo no se deriva directamente por una venta o prestación de un servicio, sino de una operación netamente contable exigida por la Superintendencia Financiera que ejerce control y vigilancia.

Existe causalidad entre los aportes de los rendimientos estipulados contractualmente (gasto) con la actividad productora de renta, toda vez que una vez percibidos los rendimientos financieros, son abonados a la cuenta del pasivo los recursos que le corresponde aportar para la ejecución de los proyectos.

Indicó que desconocer los gastos por rendimientos financieros transgrede el debido proceso, la buena fe y confianza legítima, por cuanto el tratamiento dado a los mismos se derivaron de dar aplicación a la normativa contable que le ha sido impuesta por la entidad encargada de su vigilancia.

### **Sanción por inexactitud**

No procede la sanción por inexactitud impuesta al actor, pues el demandante no incluyó valores o cifras improcedentes en la declaración privada de renta del año 2008, que derivaran en un menor impuesto a cargo.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>12</sup>:

---

<sup>12</sup> Folios 189 a 217 c. p.



## **Silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**

FONADE presentó recurso de reconsideración el 19 de julio de 2013 y la Administración lo resolvió mediante la Resolución 900.227 del 18 de junio de 2014.

La citación para notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducida al correo el 19 de junio de 2014. A partir de esa fecha (inclusive) se cuentan los 10 días para que el administrado comparezca a notificarse personalmente del mencionado acto, como lo señala el artículo 565 del Estatuto Tributario y lo ha entendido el Consejo de Estado<sup>13</sup>.

Teniendo en cuenta que el actor no compareció a notificarse de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, la DIAN notificó dicha decisión por edicto fijado el 7 de julio de 2014 y desfijado el 18 del mismo mes y año.

En consecuencia, no es cierto que operó el silencio administrativo positivo por cuanto quedó demostrado que la resolución que resolvió el recurso se notificó en debida forma y fue oportuna.

## **Adición de ingresos por valoración de inversiones**

---

<sup>13</sup> Sentencias del 19 de agosto de 2010, Exp. 16988, C.P. William Giraldo Giraldo; del 12 de abril de 2012, Exp. 18613, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de mayo de 2012, Exp. 18836, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia;



Los valores declarados por el actor desconocen el procedimiento de determinación de la renta consagrado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, porque toman como punto de partida unos ingresos que ya han sido objeto de depuración por el valor de la amortización de las primas causadas y las pérdidas en la venta de los títulos.

La Administración adicionó en el renglón 42 ingresos brutos operacionales, los valores dejados de llevar a la declaración de renta del año gravable 2008 por concepto de ingresos por rendimientos financieros de los títulos TES en UVR y en los títulos TES, por la suma de \$9.865.077.192, correspondiente al mayor valor arrojado en el cálculo de la valoración lineal de los títulos.

### **Deducibilidad del gasto por el aporte de los rendimientos financieros incorporados a los proyectos que suscribe FONADE**

La actora no probó la modificación realizada a los convenios suscritos en donde se indica la cuantía y el destino de los rendimientos financieros obtenidos, de manera que en los términos de los convenios analizados por la Administración, se presume que esos rendimientos entraron a hacer parte de FONADE.

Las pruebas aportadas por FONADE no ofrecen los elementos de juicio para la procedencia de la deducción, pues si bien se aportan los documentos internos (movimientos contables), persiste el vacío probatorio frente a las adiciones o modificaciones de los convenios que demuestren el valor y el destino dado a los rendimientos financieros. Además, no se cumplen los presupuestos establecidos en el artículo 107 del E.T.



## **Sanción por inexactitud**

Procede la sanción por inexactitud porque en la declaración de renta del año 2008, el demandante incluyó una deducción improcedente y un menor valor del ingreso real. Además, no se presenta diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las siguientes razones<sup>14</sup>:

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, la finalidad del aviso de citación es conminar al contribuyente a que se acerque a la entidad para poder hacer la notificación personal, para lo cual la norma contempla un plazo de diez días siguientes a la fecha de introducción en el correo del aviso de citación.

La citación para notificar personalmente al actor de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducida al correo el 19 de junio de 2014, por lo que el término de 10 días para que el contribuyente compareciera a notificarse personalmente del citado acto empezó a correr desde el 20 de junio de 2014 y venció el 7 de julio de 2014.

---

<sup>14</sup> Folios 281 a 307 del c. p.



La notificación por edicto no se ajustó a lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, porque el edicto se fijó el 7 de julio de 2014 en forma anticipada y, en consecuencia, la notificación se torna inválida. Por lo tanto, la notificación del acto por el que resolvió el recurso de reconsideración se realizó en forma irregular.

Por lo anterior, los actos demandados son nulos por falta de competencia temporal, pues el término de un año para resolver el recurso de reconsideración es preclusivo y su incumplimiento conlleva a la configuración del silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso y, a su vez, la Administración pierde la competencia para manifestar su voluntad.

Sostuvo que no hay lugar a declarar la ocurrencia del silencio administrativo positivo, pues de acuerdo con el artículo 734 del E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado, el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para tal declaración.

Comoquiera que el acto que resolvió dicho recurso no se notificó en debida forma dentro del año siguiente a su interposición, el silencio administrativo positivo se configuró de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, declaró la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2008 presentada por la demandante.

Finalmente, el Tribunal se relevó de estudiar los demás cargos propuestos. Por lo demás, no condenó en costas.



## RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada** apeló en los siguientes términos<sup>15</sup>:

### **Silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**

No comparte la decisión del Tribunal mediante la cual anuló los actos demandados bajo el argumento de la indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Lo anterior, por cuanto el inciso segundo del artículo 565 del E.T. dispone que las providencias que decidan recursos deben notificarse personalmente o por edicto si el contribuyente no comparece dentro del término de 10 días contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

La norma establece un término de días, por tanto los días que deben contabilizarse solo pueden ser hábiles, sin que para el efecto deba realizarse ningún tipo de análisis interpretativo como quiera que la norma es clara y no presenta ambigüedades. En esa medida, los diez (10) días se cuentan a partir de la fecha de introducción al correo y no desde el día hábil siguiente.

En cuanto a la finalización del término precisó que este opera en el último minuto del décimo día hábil contado a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación; sin embargo, por tratarse de una situación procesal que debe cumplirse ante la

---

<sup>15</sup> Folios 315 a 337 c. p.



autoridad administrativa, la concurrencia a notificarse debe efectuarse en el horario laboral establecido para el funcionamiento de la dependencia correspondiente.

El *a quo* desconoce la sentencia C-929 de 6 de septiembre de 2005, en la que la Corte Constitucional precisó que *“el artículo 565 cuestionado señala las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, el cual dispone en el segundo inciso que las providencias que decidan los recursos han de ser notificadas personalmente o por edicto si el contribuyente no comparece dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción del aviso de citación al correo”*. Así mismo, vulneró el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado, que en sentencia del 19 de agosto de 2010<sup>16</sup>, señaló que *“a partir de la introducción al correo del aviso de citación, se cuentan diez días para que el contribuyente comparezca a notificarse personalmente del acto administrativo”*.

En el caso concreto, mediante la Resolución 900.227 del 18 de junio de 2014 se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión y para efectos de realizar su notificación se remitió aviso de citación el 19 de junio de 2014.

En este sentido, a partir de la fecha de remisión del aviso deben contarse 10 días hábiles para que el contribuyente compareciera a notificarse personalmente, es decir, el término preclusivo vencía el 4 de julio de 2014, razón por la cual el acto fue notificado por edicto fijado desde el 7 de julio de 2014 hasta el 18 del mismo mes y año, con lo que se demuestra que efectivamente se cumplieron los términos procesales dispuestos para la adecuada notificación de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Por lo tanto, no se configuró el silencio administrativo positivo.

---

<sup>16</sup> Exp. 16988, C.P. William Giraldo Giraldo. Entre otras sentencias del 10 de mayo de 2012, Exp. 18836, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



## **Adición de ingresos por valoración de inversiones**

Sostuvo que los valores aceptados en la declaración de renta del año gravable 2008 sobre valoración de inversiones corresponde a los rendimientos lineales, es decir, los realmente causados y exigibles para el tenedor de los títulos, calculados sobre la tasa facial<sup>17</sup> del mismo.

Indicó que si en el valor de los títulos adquiridos por FONADE existe un componente de prima, es decir, un monto pagado por encima de su valor nominal, este es parte del costo del TES y, como tal, esta incorporado en el valor de la inversión. Por lo tanto, no es viable desligar del valor de los títulos el monto correspondiente a la prima para darle un tratamiento contable y tributario distinto al que tiene la inversión como tal.

Además, manifestó que conforme lo establece el artículo 142 del E.T., los únicos intangibles amortizables para efectos tributarios son los intangibles susceptibles de demerito, condición que no se cumple en el caso de la prima porque esta no se encuentra asociada a una serie de cualidades o ventajas no agotables en el tiempo.

## **Deducibilidad del gasto por el aporte de los rendimientos financieros incorporados a los proyectos que suscribe FONADE**

Los documentos aportados por FONADE no ofrecen los elementos de juicio suficientes, pues si bien se allegaron los movimientos contables, persiste el vacío probatorio frente a las adiciones o modificaciones de los convenios que demuestren el valor y destino

---

<sup>17</sup> De conformidad con la Resolución No. 0240 de 2005 expedida por la Superintendencia Financiera, la tasa facial es el indicador, índice o porcentaje fijado contractualmente para determinar el pago de los rendimientos, establecido en las condiciones de emisión del título.



otorgado a los rendimientos financieros, aspectos indispensables para aceptar la deducción. Además, no se cumplen los requisitos consagrados en el artículo 107 del E.T.

### **Sanción por inexactitud**

La sanción por inexactitud fue impuesta al actor ante la ocurrencia del hecho sancionable descrito en el artículo 647 del E.T., esto es, la inclusión de una deducción improcedente y un menor valor del ingreso al real en la declaración de renta del año gravable 2008.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

El **Demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda<sup>18</sup>.

La **Demandada** reiteró lo manifestado en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación<sup>19</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada, y en su lugar negar las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos<sup>20</sup>:

En los términos del artículo 565 del E.T., los diez días se cuentan a partir de la fecha de introducción al correo (19 de junio de 2014). Razón por la cual, procedí a la fijación del

---

<sup>18</sup> Folios 372 a 400 c. p.

<sup>19</sup> Folios 349 a 371 c. p.

<sup>20</sup> Folios 401 a 405 c. p.



edicto el 7 de julio de 2014. En consecuencia, la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración se efectuó en debida forma.

La adición de los ingresos realizada por la DIAN por rendimientos financieros obtenidos por la inversión en TES en UVR y TES con tasa fija, no afecta el valor patrimonial de los títulos que se refieren los artículos 271 y 272 del E.T. y su Decreto Reglamentario 2336 de 1995. Por lo tanto, los actos acusados no podían desconocer dichas normas, por efectuar el cálculo de los rendimientos financieros de los TES, en los términos del Decreto 700 de 1997 y adicionar su valor como base de ingresos para la depuración de la renta, de conformidad con el artículo 26 del E.T.

No procede la deducibilidad del gasto por el aporte de los rendimientos financieros en el marco de los convenios celebrados, por cuanto el hecho de que la Superintendencia Financiera contemple el registro del ingreso, por rendimientos financieros y al mismo tiempo, el registro del gasto por las aportes de los rendimientos que se pacte contractualmente en los convenios de gerencia de proyectos, no exime a FONADE de probar la realidad del aporte, su cuantía y el cumplimiento de los requisitos para que fiscalmente sea aceptado como un gasto en la declaración de renta.

Finalmente, procede la imposición de la sanción por inexactitud porque se está ante una omisión de ingresos, la inclusión de gastos improcedentes y no se configura una diferencia de criterios.

## **CONSIDERACIONES**

### **Problema jurídico**

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia  
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, [www.pwc.com/co](http://www.pwc.com/co)*



En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, y teniendo en cuenta el ámbito de competencia del Juez de Segunda Instancia, le corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados.

Para el efecto, es necesario establecer en primer lugar, si en el caso concreto se notificó en debida forma y dentro del término de ley la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta del año gravable 2008 presentada por el demandante.

En caso de que el cargo anterior no prospere, la Sala deberá establecer si las modificaciones efectuadas a la declaración presentada son procedentes.

**Notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.  
Reiteración jurisprudencial<sup>21</sup>**

Para el análisis del asunto es necesario referirse a la normativa que establece el término para resolver el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo, esto es, los artículos 732 y 734 del E.T. que prevén lo siguiente:

**«ARTÍCULO 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.»**

---

<sup>21</sup> Sentencias del 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890, M.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, M.P. Dr. Milton Chaves García; del 24 de octubre de 2019, Exp. 24022, C.P. Milton Chaves García.



«**ARTÍCULO 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.»

En relación con el artículo 732 del Estatuto Tributario que establece que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, la Sala ha señalado que no basta que en ese plazo sea proferido el acto sino que es necesario que en ese mismo lapso se dé a conocer al interesado mediante la notificación, pues hasta que el contribuyente no lo conozca no produce efectos jurídicos.

En cuanto la expresión «**resolver**» contenida en este artículo, la jurisprudencia<sup>22</sup> ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la «**notificada legalmente**», esto es, 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>23</sup>.

La Sala ha destacado que el plazo de «*un año*» previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 ib. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. En consecuencia, al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto resulta nulo<sup>24</sup>.

---

<sup>22</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.

<sup>23</sup> Sentencia del 12 de abril de 2007, Exp. 15532, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>24</sup> Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En relación con la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración, el inciso segundo del artículo 565 del E.T. dispone lo siguiente:

**«Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. (...)**

*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. En este evento también procede la notificación electrónica.»*

Como se observa, para notificar la resolución que resuelve un recurso de reconsideración, se acude de manera principal a la notificación personal y si no es posible surtir la notificación por este medio, se acude a la notificación por edicto de manera subsidiaria.

En cuanto a la forma de contar el término contenido en el inciso segundo del mencionado artículo 565 del E.T., se advierte que en la 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*”, 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*».



En ese entendido, el criterio actual de la Sala, en relación con el artículo 565 del E.T., se concreta en que:

*«3.4. 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, ...»<sup>25</sup>. (Negritas fuera de texto)*

### **Caso concreto**

En el presente asunto, el recurso de reconsideración contra la Liquidación oficial de revisión No. 312412013000053 del 17 mayo de 2013 se interpuso el 19 de julio de 2013<sup>26</sup>. Por consiguiente, a partir de dicha fecha, la DIAN tenía un año para notificar la decisión de conformidad con lo previsto en el artículo 732 del E.T., esto es, hasta el 19 de julio de 2014.

---

<sup>25</sup> Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en las sentencias del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890 C.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 19 de octubre de 2017, Exp. 22883, C.P. Milton Chaves García; del 9 de agosto de 2018, Exp. 22555 M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del del 24 de octubre de 2019, Exp. 24022, C.P. Milton Chaves García.

<sup>26</sup> Folios 739 a 749 c. a. 4



Con el fin de notificar personalmente la Resolución 900.227 del 18 de junio de 2014<sup>27</sup>, por la que la Administración tributaria resolvió el mencionado recurso, la DIAN introdujo al correo el aviso de citación para notificación personal el 19 de junio de 2014<sup>28</sup>.

Esta Sala en sentencia del 19 de abril de 2018, explicó la forma de contar los términos de la notificación personal, así<sup>29</sup>: “El contribuyente cuenta con el término de diez (10) días para notificarse personalmente de la decisión de la Administración, que comienza a contarse a partir del primer día hábil siguiente al de la introducción al correo del aviso de citación”.

En consecuencia, el término de diez (10) días para que el actor acudiera a notificarse personalmente de la mencionada resolución empezó a correr a partir del día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, esto es, el 20 de junio de 2014 y vencía el 7 de julio del mismo año.

Sin embargo, la Administración antes de terminar dicho plazo procedió a notificar el acto mediante edicto fijado el 7 de julio de 2014<sup>30</sup>, esto es, el último día con que contaba el demandante para notificarse personalmente. Por consiguiente, la notificación por edicto fijado el 7 de julio de 2014 y desfijado el 18 del mismo mes y año<sup>31</sup>, se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el plazo que tenía el demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión de la Administración.

---

<sup>27</sup> Folios 67 a 77 c. p. y 941 a 951 c. a. 4

<sup>28</sup> Folio 952 c. a. 5

<sup>29</sup> Exp. 21761. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890 C.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 19 de octubre de 2017, Exp. 22883, C.P. Milton Chaves García; del 9 de agosto de 2018, Exp. 22555 M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del del 24 de octubre de 2019, Exp. 24022, C.P. Milton Chaves García.

<sup>30</sup> Folio 78 c. p. y 953 c. a. 4

<sup>31</sup> Folio 78 c. p. y 953 c. a. 4



En esas condiciones, la DIAN no estaba facultada para fijar el edicto el día 7 de julio de 2014, porque el actor tenía hasta ese día para acudir a la entidad y notificarse de forma personal del acto administrativo. Entonces, se encuentra probado que la Administración preterminó en un día el término legal que tenía el contribuyente para notificarse personalmente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 565 del E.T., por ende, incurrió en una irregularidad en la notificación del acto por el que resolvió el recurso de reconsideración.

En consecuencia, toda vez que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó por conducta concluyente el 14 de octubre de 2014, fecha en la que la sociedad actora recibió el oficio 9754 mediante el cual la DIAN le entregó copias auténticas de la resolución 227 del 18 de junio de 2014, para la Sala se configuró el silencio administrativo positivo conforme a lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, pues si bien la DIAN tenía hasta el 19 de julio de 2014 para dictar y notificar la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, la notificación de este acto efectuada por edicto fue irregular.

Como lo ha precisado la Sala, tales actos – los notificados extemporáneamente- pueden ser objeto de una solicitud de declaratoria de ocurrencia del silencio administrativo positivo, o bien, ser demandados ante la jurisdicción contenciosa, con fundamento en la causal de nulidad del artículo 730-3 del E.T., en concordancia con el artículo 137 del CPACA, que consagra la expedición sin competencia, como causal de anulación<sup>32</sup>.

Lo anterior, porque aunque comparten una causa común (la pérdida de competencia temporal de la Administración), se trata de vías independientes: con ocasión de la primera, se produce un acto nuevo, que puede o no, ser favorable a los intereses del recurrente, mientras que cuando se acude a la sede contenciosa, el juez declarará la

---

<sup>32</sup> Sentencia del 5 de abril de 2018, exp. 21550. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



nulidad de la decisión recurrida, con los efectos que esto genera; esto es, la firmeza de la declaración privada, la desaparición de la sanción, la prosperidad de lo pretendido en la solicitud o recurso respectivo, etc<sup>33</sup>.

En el presente caso, ante la extemporaneidad de la notificación del acto por el que se resolvió el recurso de reconsideración, es claro que se configura la causal de nulidad contemplada en el artículo 730-3 del E.T., razón suficiente para anular los actos cuestionados, pues esta se deriva directamente del incumplimiento del plazo contemplado por la ley para la resolución del recurso.

Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación presentado por la DIAN.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

### **Condena en costas**

En lo que tiene que ver con la condena en costas, se advierte que conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas previstas el Código de Procedimiento Civil, actual Código General del Proceso, es decir, el artículo 365, dentro de las que se encuentra la que prevé que “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*” [numeral 8], requisito que se echa de menos en el presente asunto, motivo por el cual, no procede la condena en costas en segunda instancia.

---

<sup>33</sup> *Ibídem.*



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,

## **FALLA**

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia apelada.

**SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS** en segunda instancia

.

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

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

*(Con firma electrónica)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta de la Sección



*(Con firma electrónica) (Con firma electrónica)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**