

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., seis (6) de agosto de dos mil catorce (2014)

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Radicación: 250002327000200900130 02

No. Interno: 19297

Asunto: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Demandante: CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES

Demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ

Asunto: Impuesto de Industria y comercio

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la Corporación Niños Cantores contra la sentencia del 2 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró probada la excepción de caducidad de la acción y, en consecuencia, se declaró inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo respecto de las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

– El 25 de julio de 2005, la Subdirección de Impuestos a la Producción y el Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá D.C. expidió el Oficio No. 2005EE190833, con el que invitó a la Corporación Niños Cantores a presentar las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros – ICA, correspondientes a los periodos gravables 5 y 6 de 2001 y 1 al 6 de los años 2002 a 2004.

– El 30 de septiembre de 2006, la misma subdirección profirió el emplazamiento No. 2006EE249381 para que declarara el impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros, correspondiente a los periodos gravables 5 y 6 de 2001 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de los años 2002, 2003, 2004 y 2005.

– El 10 de noviembre de 2006, la Corporación respondió el emplazamiento.

– El 5 de septiembre de 2007, la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, mediante la Resolución No. 00863DDI067642, expidió la liquidación de aforo por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los periodos gravables 4, 5 y 6 del año 2002 y los seis bimestres de los años 2003 a 2005.

– El 5 de septiembre de 2007, la Secretaría Distrital de Hacienda profirió la Resolución No. 00863DDI067642 por medio de la que practicó liquidación de aforo a la demandante, por los periodos 4, 5 y 6 del año 2002 y los seis bimestres de los años 2003 a 2005.

– El 3 de diciembre de 2007, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, recurso que, según alega la demandante, a la fecha de interposición de la demanda^[1], no había sido resuelto.

- El 3 de diciembre de 2008, venció el término para que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá resolviera el recurso de reconsideración y notificara la decisión.
- El 11 de diciembre de 2008, la demandante presentó ante la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos solicitud de declaración del silencio administrativo positivo, pues a la fecha, no había sido notificado del acto administrativo que resolviera el recurso de reconsideración interpuesto el 3 de diciembre de 2007 contra la Resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007.
- El 18 de diciembre de 2008, el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante Oficio No. 2008EE-774219, denegó la solicitud de declaración del silencio administrativo positivo, con fundamento en que el recurso de reconsideración había sido resuelto mediante la resolución No. DDI7842 2008-EE-43753 del 27 de febrero de 2008, en el que se había confirmado la decisión objeto de recurso.
- El 7 de enero de 2009, la corporación radicó petición, en ejercicio del derecho de información, en la que argumentó que nunca le fue enviada la citación para que se acercara a notificarse del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración y en la que solicitó que le informaran la manera en que tuvo lugar la notificación personal de la resolución No. DDI7842 2008-EE-43753 de 2008.
- El 15 de enero de 2009, la oficina de recursos tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante oficio No. 2009EE-2458, le informó a la demandante que el edicto de notificación se desfijó el 4 de abril de 2008. Adujo la demandante que, con la respuesta, la demandada no entregó copia de la citación para la notificación personal, sino que entregó copia de la guía remitida por la Oficina de Recursos Tributarios a la Oficina de notificaciones.
- El 3 de abril de 2009, la corporación demandante instauró acción de cumplimiento ante los Juzgados Administrativos de Bogotá, con el propósito de que se declarara la operancia del silencio administrativo positivo.
- El 15 de mayo de 2009, el Juzgado Trece Administrativo de Bogotá negó las pretensiones de la demanda, por considerar que la Resolución No. DDI7842 2008-EE-43753 del 27 de febrero de 2008 fue notificada adecuadamente.
- Contra la anterior decisión, la demandante presentó recurso de apelación, resuelto el 17 de junio de 2009 por la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con sentencia confirmatoria de la decisión de primera instancia.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Corporación Niños Cantores, mediante apoderado judicial, presentó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca las siguientes pretensiones:

“1. PRETENSIONES PRINCIPALES

PRIMERA.- Se declare que la Secretaría de Hacienda Distrital de la Alcaldía Mayor del Distrito Capital de Bogotá incumplió el término de un año que, de acuerdo con el artículo 732 del Decreto Extraordinario No. 624 de 1989 – Estatuto Tributario- aplicable en el Distrito por mandato del artículo 104 del Decreto 807 de 1993 (Por el cual se armoniza el procedimiento y la administración y la administración [sic] de los tributos distritales con el Estatuto Tributario nacional), tenía para resolver el recurso de Reconsideración presentado por LA CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES en contra de la Resolución No. 00863DDI067642 de 5 de septiembre de 2007.

SEGUNDA.- Como consecuencia de la anterior, que se DECLARE:

- a) Que se configuró el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración No. 04033-07 interpuesto por LA CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES el 3 de diciembre de 2007, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 734 del Decreto Extraordinario No. 624 de 1989 – Estatuto Tributario-
- b) Que se declare fallado a favor de LA CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES el recurso de Reconsideración presentado en contra de la resolución No. 00863DDI067642 de 5 de septiembre de 2007 y en, consecuencia que se declare que el demandante no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, por los periodos gravables 4, 5 y 6 del 2002 y los seis (6) bimestres de los años 2003, 2004 y 2005.

2. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

PRIMERA.- Que se declare la nulidad de la Resolución No. 00863DDI067642, por medio de la cual la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital profirió la Liquidación Oficial de Aforo por concepto de 'Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los periodos gravables 4, 5 y 6 de 2002 y los seis (6) bimestres de los años 2003, 2004 y 2005', por resultar contraria al ordenamiento jurídico.

SEGUNDA.- Que se declare la nulidad de la Resolución DDI7842 del 27 de febrero de 2008 'por la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración' por parte del Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos; por resultar contraria al ordenamiento jurídico.

TERCERA.- Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES no es sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, por cuanto desarrolla actividades culturales y, por lo tanto, no se encuentra obligada a pagar las sumas correspondientes a los periodos gravables 4, 5 y 6 del 2002 y los seis (6) bimestres de los años 2003, 2004 y 2005."

2.1.1. Normas Violadas

- Artículos 29, 95-9 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 565, 732 y 734 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículos 35 y 69 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 1° de la Ley 397 de 1997.
- Artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante estructuró los cargos de la siguiente manera:

a. Configuración del silencio administrativo positivo

A juicio de la demandante, la demandada notificó indebidamente la decisión por medio de la que se resolvió el recurso de reconsideración. Dijo que, en esas circunstancias, se configuró la ineficacia del acto, razón por la que el recurso debe entenderse resuelto favorablemente, como lo ha sostenido la jurisprudencia.

Adujo que la administración no envió la comunicación requerida para que se surtiera la notificación personal, circunstancia que desconoció el artículo 565 del E.T. Que, en consecuencia, se presentó una indebida notificación.

Que, además, la fijación del edicto de notificación se produjo antes de que transcurrieran los 10 días establecidos en el artículo 565 ibídem. Que, entonces, aún si se aceptara que la citación para

la notificación personal se envió en debida forma, la notificación por edicto contradijo el artículo 565 citado.

Que la firma que aparecía en la recepción de la citación para la notificación personal fue falsificada y que, por eso, existía una noticia criminal en la Fiscalía General de la Nación.

Que, por todo lo anterior, al no notificarse correctamente la decisión por medio de la que se resolvió el recurso de reconsideración, en el año siguiente a la debida presentación, se configuró el silencio administrativo positivo, de acuerdo con los artículos 732 y 734 del E.T.

b. Nulidad de los actos demandados

La Corporación indicó que las decisiones contenidas en los actos administrativos son ilegales porque (i) infringen las normas en las que se fundan, (ii) no fueron debidamente motivados y (iii) porque desconocieron el derecho de audiencia y de defensa –debido proceso administrativo-.

i. De la infracción de las normas en que debían fundarse los actos administrativos acusados

➤ Concepto de actividad cultural

A juicio de la demandante, las actividades que desarrolla tienen el carácter de culturales y, por lo tanto, no están sujetas al impuesto de industria y comercio, según lo establece el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002.

Como sustento de dicha afirmación, señaló que la cultura es “[...] todo un conjunto de manifestaciones de las formas de la vida y expresiones de una sociedad determinada, que pueden ser artísticas, científicas o industriales y que, en todo caso, se caracterizan por concretar los valores y creencias de una sociedad, que se refieren concretamente al teatro, como una de las primerísimas expresiones del arte en el mundo, el cual desde sus inicios ha sido el medio de transmisión de la cultura en los diferentes pueblos”^[2].

Al respecto, dijo que la Secretaría de Hacienda confundió los conceptos de cultura y folclore, lo que la llevó, de forma equivocada, a inaplicar la norma citada, según la cual, las actividades culturales no están sujetas al impuesto de industria y comercio.

Lo anterior porque, en los actos administrativos demandados, la Secretaría de Hacienda definió las actividades culturales como “... aquellas actividades artísticas en cualquiera de sus dimensiones, tales como el conjunto de bienes inmateriales y materiales, muebles e inmuebles, que poseen un especial interés histórico, artístico, estético, plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, ambiental, ecológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, fílmico, científico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico, antropológico y las manifestaciones, los productos y las representaciones de la cultura popular, ya que representan la idiosincrasia de un pueblo”.

Indicó que las actividades docentes y de exhibición que lleva a cabo la Corporación hacen parte de las relaciones y actividades sociales que se tejen con base en una tradición cultural común, cuya permanencia solo es posible si se transmite a través del aprendizaje y la exposición de la misma.

Que, entonces, los cursos de coro, baile y expresión corporal, a los que se hizo referencia en los actos administrativos demandados, son mecanismos de expresión que pretenden mantener la tradición cultural por medio de actividades encaminadas a transmitir las expresiones artísticas cuyo método es la enseñanza, entrenamiento y constante aprendizaje.

➤ De la naturaleza jurídica de la Corporación

En cuanto a la naturaleza jurídica de la Corporación, adujo que el hecho de que las actividades que esta desarrolla tengan o no ánimo de lucro es indiferente, pues lo que grava el ICA son los ingresos netos recibidos por el contribuyente.

Sin embargo, aclaró que, contrario a lo dicho por la Secretaría de Hacienda, la Corporación es una entidad sin ánimo de lucro pues los recursos que obtiene como retribución de los cursos de coro, canto y actuación guardan plena relación con su objeto social y se dirigen a subvencionar las actividades culturales que se exponen al público en la modalidad de teatro musical.

Agregó que la capacidad de la Corporación está definida por los estatutos de la misma que fueron aprobados por sus miembros y que realiza todos los actos necesarios que le permitan cumplir con el objeto para el cual fue creada; por lo tanto, puede realizar actos de comercio siempre que con ello alcance el beneficio propuesto y no se encuentre expresamente prohibido por la ley.

Por lo tanto, afirmó que no tiene ninguna incidencia el hecho de que la Corporación reciba aportes o pagos de los niños como contraprestación de la labor docente desplegada, pues esos recursos se usan para el montaje de las respectivas obras.

Además, alegó que la no sujeción al tributo no se ve afectada por la naturaleza de los negocios jurídicos celebrados por la Corporación, pues el elemento determinante para eso es que las actividades que esta desarrolla son culturales.

Reiteró que la Corporación organiza y presenta al público espectáculos musicales en los que participan los niños que han sido formados en esa misma escuela, en desarrollo de su objeto social que es “el fomento de la actividad coral infantil a nivel nacional e internacional”.

De esta forma, el objeto social se compone de dos actividades principales: el montaje y presentación de obras de teatro musical, por un lado, y la formación de los niños actores que participan en dichos montajes, por el otro.

Consideró que la actividad de formación de niños cantores es una actividad cultural, pues la docencia es una de las principales formas mediante las que la corporación expresa o transmite la manifestación artística que cultiva y, además, es el medio necesario para formar en los niños el conocimiento lírico y artístico indispensable para desarrollar los musicales que se ponen en escena.

Señaló que la Administración Distrital inaplicó la normativa que prevé que estas actividades no están sujetas al impuesto de industria y comercio, estipulación que está contenida en el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002 y tiene la finalidad de estimular ciertas actividades de relevancia para el tejido social. Por lo tanto, al determinar que las actividades de la Corporación están sujetas al impuesto de industria y comercio se desconocieron los fines previstos en el ordenamiento jurídico.

Asimismo, manifestó que el Ministerio de Cultura, por medio de las Resoluciones 286 de 2004; 376 y 782 de 2005 y 289 de 2006, indicó que las obras ejecutadas por la Corporación son consideradas como actividades culturales.

En consecuencia, dijo que la Secretaría Distrital de Hacienda no solo desconoció el ordenamiento jurídico, sino la posición que han mantenido otras autoridades administrativas del orden nacional, lo que vulnera el carácter unitario del Estado Colombiano.

Agregó que se vulneró el principio de justicia, pues con los actos administrativos demandados se generó un impacto negativo en las políticas que buscan incentivar y fomentar las actividades artísticas y culturales protegidas por el Estado e hizo nugatorio el derecho que por virtud de la ley se concedió a quienes se encuentran en las hipótesis previstas en el artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

ii. De la falsa motivación de los actos acusados y de la violación del derecho de audiencia y defensa

Sostuvo que los actos administrativos demandados adolecen de falsa motivación y desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, toda vez que, al proferirlos, la Administración pasó por alto los argumentos que esgrimió la demandante en cada uno de los recursos que interpuso. Lo anterior constituye, no solo falta de motivación de los actos demandados sino vulneración del debido proceso administrativo.

Como fundamento de lo anterior, indicó que la Administración usó los mismos argumentos en las consideraciones de todos los actos administrativos, sin analizar o tener en cuenta los argumentos esgrimidos por la demandante en las distintas etapas del proceso, con lo que le quitó la posibilidad de desvirtuar las consideraciones plasmadas en la decisión inicial de la Administración Distrital.

Que la Secretaría de Hacienda no tuvo en cuenta los conceptos del Ministerio de Educación Nacional en relación con las actividades de la demandante, documentos que fueron aportados oportunamente.

Que desconoció el derecho de defensa y audiencia establecido para garantizar que los argumentos de los administrados sean escuchados en sede administrativa, lo que implica que la presentación de las pruebas no se puede convertir en simple formalidad sino que la Administración debe proceder a revisarlas y apreciarlas en conjunto, para que con base en el análisis correspondiente se adopte la decisión a la que haya lugar.

Finalmente, aseguró que la Secretaría de Hacienda impuso un requisito adicional no previsto en la ley, pues estableció que para que las actividades desarrolladas no estuvieran sujetas al ICA (según el artículo 39 [c] del Decreto 352 de 2002) no bastaba con que se tratara de actividades culturales, sino que, además, estas debían representar la cultura popular y la idiosincrasia del pueblo.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Secretaría Distrital de Hacienda[3] presentó la excepción de caducidad de la acción. Dijo que la demandante podía presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho hasta el 5 de agosto de 2008. Que, sin embargo, la demanda fue presentada el 15 de julio de 2009, circunstancia que impide el estudio del juez de lo contencioso administrativo.

Dijo que la Administración de Impuestos, en los actos administrativos demandados, estudió los argumentos y pruebas presentados por la corporación demandante y cumplió con las ritualidades propias del proceso. Que, por esa razón, no es dable afirmar que se actuó al margen de la legalidad, sólo por el hecho de que la demandante no comparta los argumentos que sirvieron de fundamento a la entidad para proferir los actos demandados.

Señaló que se respetaron los principios de justicia y equidad y que el desconocimiento de la demandante con respecto a sus obligaciones tributarias no es óbice para que cumpla con el deber de coadyuvar a las cargas públicas del Distrito, en los términos establecidos por la ley.

Hizo un resumen de la normativa que regula la materia sub examine e indicó que la demandante realiza actividades de docencia y exhibición de obras de teatro que no están destinadas a representar la cultura popular y la idiosincrasia de un pueblo; por lo tanto, no están exentas del ICA.

Además, indicó que para obtener recursos, la demandante también celebra contratos de patrocinio con empresas privadas, contratos que, en algunas condiciones, se asimilan a los contratos de publicidad.

A partir de lo anterior, concluyó que aunque el objeto social de la demandante establece que el mismo consiste en el fomento de la actividad coral infantil a nivel nacional e internacional, también realiza algunas actividades que según el artículo 20 del Código de Comercio se consideran mercantiles y, por lo tanto, son susceptibles de ser gravadas con el ICA.

Consideró que ese es el caso de los ingresos que la demandante percibe por contratos de publicidad o por actividades de docencia, que no están exentas del ICA. Así lo establece el artículo 39 del Decreto 352 de 2002, según el cual: "Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.

Indicó que los artículos 34 y 35 del Decreto 352 de 2002 definen las actividades comercial y de servicios, y concluyó que, de acuerdo con dichas normas, la Corporación Niños Cantores obtuvo ingresos por la realización de actividades comerciales y, por ende, tiene la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, de conformidad con lo previsto en el parágrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

La Subsección "A" de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca,^[4] en fallo de 2 de noviembre de 2011, declaró probada la excepción de caducidad de la acción y, en consecuencia, se declaró inhibida para estudiar las pretensiones de la demanda.

Hizo un recuento de los hechos que originaron la presente acción y concluyó que la acción de cumplimiento que culminó con la sentencia del 17 de junio de 2009, proferida por la Sección Primera, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, fue interpuesta por la Corporación Niños Cantores contra la Secretaría de Hacienda Distrital y tenía por objeto que se diera cumplimiento a los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, y que, en consecuencia, se declarara la configuración del silencio administrativo positivo en relación con el recurso de reconsideración presentado el 3 de diciembre de 2007 contra la Resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007.

Que dicha sentencia fue decidida en forma negativa porque no se configuró el silencio positivo de que tratan los artículos 732 y 734 del Decreto 624 de 1989, toda vez que el recurso de reconsideración mencionado fue decidido y notificado antes del término del año con el que contaba la administración para resolverlo, esto es, antes del 3 de diciembre de 2008.

Que, entonces, como en las sentencias dictadas en el proceso de acción de cumplimiento se estableció que el recurso de reconsideración fue resuelto en la oportunidad legal, mediante la Resolución No. DDI 7842 del 27 de febrero de 2008, que fue notificada en edicto desfijado el 4 de abril de 2008, y la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se interpuso el 13 de julio de 2009; para esa, fecha ya habían transcurrido los cuatro meses establecidos en el numeral 2 del artículo 136 del Decreto 01 de 1984.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión de primera instancia^[5]. Insistió en que el trámite para la notificación personal del recurso de reconsideración no se surtió en debida forma, toda vez que la citación para que el apoderado de la demandante compareciera a la mencionada notificación no fue entregada. Repitió que la firma que aparece en la guía de la empresa de envíos es de una persona diferente al apoderado de la demandante y que, por esa razón, existe una denuncia penal ante la Fiscalía General de la Nación.

Sobre el particular sostuvo que "la notificación no cumplió los requisitos legales, no hubo nunca copia íntegra, auténtica y gratuita de la decisión, habida cuenta de que el suscrito, no fue notificado, con ocasión de la falsedad de mi firma en la notificación de dicha decisión. Así, si se

sigue lo dispuesto en el Código en estricto sentido, lo anterior implica que no se tiene por hecha la notificación ni produce efectos legales la decisión.” (Negritas del texto original).

Citó abundante jurisprudencia relacionada con el principio de publicidad y con la notificación en debida forma y concluyó que el Tribunal entendió notificada la resolución “con el superfluo acto de haberse realizado el envío por parte del Distrito a la dirección señalada por el contribuyente”. Que, sin embargo, el Tribunal no entendió que en este caso, el destinatario-contribuyente, principal interesado en conocer la decisión de la Administración nunca la recibió por la falsificación de la firma.

Dijo que la corporación no desconoce que la notificación por edicto es un medio idóneo para enterar al contribuyente del contenido de los actos particulares, pero que, no obstante, la jurisprudencia reiterada ha dicho que la notificación personal es el más importante de los medios de notificación.

Adujo que en el Consejo de Estado cursaba el proceso No. 17911, en el que se discutían los periodos 4,5 y 6 de 2002 y los seis bimestres de los años gravables 2003, 2004 y 2005 y la sanción por no declarar impuesta a la Corporación, por parte del Distrito. Que, por lo anterior, solicitaba la prevalencia de la discusión respecto del fondo del asunto, pues el apoderado ha actuado con diligencia.

Insistió en que las actividades desarrolladas por la demandante no están sujetas al impuesto de industria y comercio, pues se trata de actividades culturales. Que, además, los ingresos derivados de las presentaciones, por venta de boletería o por contratos de patrocinio tampoco están gravados, pues también se obtienen de la realización de actividades culturales.

Adujo que la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es causal de rechazo de plano de la demanda. Que, en este caso, el tribunal admitió la demanda porque fue interpuesta en debida forma y de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 136 del Decreto 01 de 1984, razón por la que el juez de segunda instancia debe revocar la decisión adoptada por el a quo y, en su lugar, estudiar de fondo el asunto.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La entidad demandada reiteró que el procedimiento para la notificación de la resolución No. 2008EE43753 del 27 de febrero de 2008, mediante la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007 se surtió en debida forma.

Que, en todo caso, los hechos expuestos por la Corporación demandante en el escrito de apelación ya fueron objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sede de acción de cumplimiento, mediante una decisión judicial expresa que hizo tránsito a cosa juzgada y determinó que la notificación de la resolución DDI7842 del 27 de febrero de 2008 se efectuó en debida forma.

Que, en consecuencia, al haberse determinado la legalidad de la notificación de la resolución mencionada, operó la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

La demandante[6] reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Ministerio Público no se pronunció.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar si operó la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho presentada por la Corporación Niños Cantores

contra las resoluciones Nos. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007 y DDI7842 del 27 de febrero de 2008[7] o si, por el contrario, se configuró el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007, mencionada.

Para el efecto, la Sala hará un recuento de los hechos probados:

- El 5 de septiembre de 2007, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de impuestos a la producción y al consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá expidió la Resolución No. 00863DDI067642, en la que profirió la liquidación de aforo a la Corporación Niños Cantores por no haber declarado el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondiente a los periodos 4, 5 y 6 del año gravable 2002 y los seis bimestres de los años 2003, 2004 y 2005[8].
- El 3 de diciembre de 2007, la Corporación Niños Cantores presentó recurso de reconsideración contra la mencionada resolución[9].
- El 27 de febrero de 2008, la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos expidió la Resolución No. DDI7842 2008EE43753, mediante la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto el 3 de diciembre de 2007[10].
- El 11 de diciembre de 2008, el apoderado judicial de la Corporación Niños Cantores solicitó a la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá la declaración de silencio administrativo positivo, pues, para esa fecha, no se había notificado la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007[11].
- El 18 de diciembre de 2008, la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, al resolver la petición de declaración del silencio administrativo positivo presentado por la corporación demandante, mediante radicado 2008ER114931, sostuvo:

“(…)

Respetado Señor: Garcia (sic)

En atención a su oficio donde solicita se declare Silencio Administrativo Positivo a favor de la CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES en cuanto al Recurso de Reconsideración presentado por el apoderado Doctor MARIO POSADA GARCIA (sic) PEÑA debido que hasta la fecha no se le ha notificado fallo que resuelva el recurso, al respecto le manifestamos.

El Recurso de Reconsideración 4033 de 2007 interpuesto por el apoderado Doctor MARIO POSADA GARCIA (sic) PEÑA el día (sic) 03 de diciembre de 2007 fue fallado mediante Resolución (sic) DDI 7842 del 27 de febrero de 2008 con cordis 2008EE43753 confirmando la decisión y debidamente notificado por edicto el día (sic) 04 de abril de 2008, razón (sic) por la cual la administración Tributaria no declara favorablemente su petición.

(…)”[12].

- En el expediente se encuentra prueba de que la demandante presentó acción de cumplimiento contra la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, en la que solicitó que se declarara la inobservancia de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario Nacional, en tanto que omitió resolver y notificar, en el término de un año, la resolución que resolvería el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007.
- El 15 de mayo de 2009, el Juzgado Trece Administrativo de Bogotá, mediante sentencia, negó las pretensiones de la demanda, al considerar que la Resolución No. DDI7842 2008EE43753 del

27 de febrero de 2008 fue expedida y notificada en debida forma, en el término de un año, conforme con el artículo 732 del E.T.[\[13\]](#)

- Contra la anterior decisión, la Corporación demandante presentó recurso de apelación, resuelto por la Sección Primera, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que, en sentencia del 17 de junio de 2009, confirmó la decisión de primera instancia, por las mismas razones esgrimidas por el juzgado, en el siguiente sentido[\[14\]](#):

“Una vez analizados los medios de prueba y la norma transcrita la Sala arriba a las siguientes conclusiones:

1. La administración dio respuesta al recurso de reconsideración interpuesto el 3 de diciembre de 2007 por la Corporación Niños Cantores, pues aparece probado en el expediente que la Oficina Jurídica de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría Distrital de Hacienda de la alcaldía mayor de Bogotá, D.C., profirió la Resolución No. D.D.I. 7842 de 27 de febrero de 2008 “por la cual se resuelve un recurso de reconsideración”.

2. Aparece demostrado, también, que según la planilla del sistema de correspondencia de la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría Distrital de Hacienda el acto aludido fue radicado el 27 de febrero de 2008 para remitirlo a la Corporación niños Cantores a la Dg 68 No. 11 A-38, enviado el 29 de los mismos mes y año y dicho trámite se encuentra finalizado.

3. En el expediente reposa, además, la citación enviada al apoderado de la Corporación Niños Cantores y recibida el 10 de marzo de 2008. Es decir que sí se intentó la notificación personal.

4. Pasado el término de los 10 días previstos en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, como el contribuyente no acudió a notificarse de forma personal del acto que resolvió el recurso de reconsideración la administración fijó el edicto el 18 de marzo de 2008 y lo desfijó el 4 de abril del mismo año.

5. De acuerdo con lo anterior, para la Sala no se configuró el silencio administrativo positivo de que tratan los artículos 734 y 732 del Decreto 624 de 30 de marzo de 1989 porque el recurso de reconsideración interpuesto por la Fundación Niños Cantores, a través de su apoderado judicial, fue proferido y notificado antes del término de un año con el que contaba la administración y que vencía el 3 de diciembre de 2008.

6. Finalmente, resta anotar que no se hace necesario decretar la prueba grafológica solicitada por la parte actora encaminada a demostrar la falsedad de la firma que el representante legal de la actora habría estampado en el recibo de la citación, porque tal asunto escapa al resorte del juez de la acción de cumplimiento y habrá de ser conocido por los jueces penales a quienes les corresponda resolver acerca del denuncia que presentó la Corporación Niños Cantores sobre el particular.”

- La acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la referencia fue interpuesta el 15 de julio de 2009[\[15\]](#).

Con fundamento en los hechos expuestos, la Sala procede a decidir si se configuró la excepción de caducidad de la acción, como lo afirma la parte demandada o si, por el contrario, se dieron los presupuestos necesarios para declarar el silencio administrativo positivo, que pide la demandante.

DE SI OPERÓ LA CADUCIDAD DE LA ACCIÓN

La Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá advirtió que operó la caducidad de la acción frente a las Resoluciones Nos. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007 y No. DDI7842 2008EE43753 del 27 de febrero de 2008, mediante las que se liquidó el impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros a cargo de la Corporación Niños Cantores, por los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2002 y los seis bimestres de los años 2003, 2004 y 2005.

A juicio del Distrito Capital, parte demandada, la resolución No. DDI7842 2008EE43753 del 27 de febrero de 2008, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007, fue notificada por edicto desfijado el 4 de abril de 2008 y, por ende, la acción caducaba el 5 de agosto de 2008[16].

Por su parte, la corporación actora alegó que no operó la caducidad, pues la citación para la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no fue recibida por el apoderado de la demandante y la firma que aparece en la guía del envío fue falsificada.

Sobre el particular, es del caso anotar que en el expediente aparece copia de la denuncia penal presentada por el señor Mario Posada García Peña contra la señora Esperanza Guerrero Oviedo (profesional especializado de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá) y contra el señor Juan Ricardo Ortega López, entonces Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá, por los delitos de falsedad en documento público en concurso con el delito de fraude procesal. La fecha de presentación de la denuncia es del 22 de mayo de 2009, luego de dictada la sentencia de primera instancia en el proceso de la acción de cumplimiento[17]. De hecho, según se advierte en el expediente, la denuncia se aportó con el escrito de apelación y no aparece en el expediente ninguna decisión relacionada con la mencionada denuncia.

Ahora bien, para la Sala, sí operó la caducidad de la acción por las siguientes razones:

El artículo 135 del Decreto 01 de 1984 dispone que uno de los presupuestos para poder acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo es el agotamiento previo de la vía gubernativa. Se trata de un presupuesto procesal de la acción.

El agotamiento de la vía gubernativa consiste, en términos generales, en la utilización de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos administrativos, con el objeto de que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones a fin de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, antes de que sean objeto de proceso judicial.

En materia tributaria, el artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, indispensable para agotar la vía gubernativa, a menos que se haya contestado en debida forma el requerimiento especial, si se trata de la liquidación oficial de revisión.

En el caso en examen, está demostrado que la sociedad actora, el 3 de diciembre de 2007, interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007. Asimismo, que mediante la Resolución No. DDI7842 2008EE43753 del 27 de febrero de 2008, la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos de Bogotá, resolvió el recurso de reconsideración.

En consecuencia, se entiende que la Corporación Niños Cantores agotó la vía gubernativa como requisito previo para demandar la nulidad de la Resolución 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007.

De otra parte, el artículo 136 del Código Contencioso Administrativo prevé que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho caducará al cabo de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto, según el caso[18].

Para el caso, el término a que alude el artículo 136 ibídem se empieza a contar a partir de la notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa, esto es, la Resolución No. DDI7842 2008EE43753 del 27 de febrero de 2008. Esta resolución, según consta en los antecedentes administrativos allegados al proceso, fue notificada por edicto desfijado el 4 de abril de 2008. De tal manera que, el término para presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho vencía el día 5 de agosto de 2008. Como la demanda fue presentada el día 15 de julio de 2009, se

encuentra que, en efecto, fue extemporánea y, por ende, se configuró la caducidad de la acción en los términos del citado artículo 136 del Código Contencioso Administrativo.

Ahora bien, si en gracia de discusión se sostuviera que, en efecto, el apoderado de la demandante no recibió la citación para la notificación personal de la Resolución No. DDI7842 2008EE43753 del 27 de febrero de 2008, en el expediente se advierte que desde el 18 de diciembre de 2008, la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá negó la petición de declaración del silencio administrativo positivo presentada por la demandante, en relación con el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución 00863DDI067642 del 5 de septiembre de 2007.

Si se tuviera la fecha de respuesta a la petición como la oportunidad en la que la corporación demandante se enteró de la expedición del acto administrativo, la acción habría sido interpuesta oportunamente hasta el 19 de abril de 2009.

En consecuencia, como la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se presentó el 15 de julio de 2009, esto es, por fuera del término establecido en el artículo 136 del Decreto 01 de 1984, que, para el caso era el 19 de abril de 2009, la Sala confirmará la decisión de primera instancia, que se inhibió de pronunciarse de fondo en el presente asunto, además, porque como se sostuvo en la decisión de primera instancia, mediante la sentencia dictada el 17 de junio de 2009, en la acción de cumplimiento instaurada por la demandante para que se ordenara a la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá que acatará lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del E.T., se estudió la legalidad de la actuación surtida para adelantar la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y se decidió que ésta estuvo ajustada a la legalidad. Dicha decisión hizo tránsito a cosa juzgada[19].

En todo caso, dado que el juez de la acción de cumplimiento no se pronunció sobre la prueba grafológica que también pidió la parte actora en la demanda que dio inicio a este proceso para probar “que la firma que se encuentra en la comunicación presentada por la demandada en el proceso de acción de cumplimiento (citación para notificación personal) no corresponde a la firma del suscrito [se refiere al apoderado de la parte actora]”, a efectos de demostrar que no se le notificó debidamente a la empresa y que, por ende, se habría configurado el silencio administrativo positivo, es menester precisar que la Sala se atiene a lo decidido en el auto del 5 de mayo de 2011, proferido en el curso de la presente actuación judicial, que confirmó el rechazo de esa prueba por improcedente, inconducente e innecesaria.

En efecto, en esa oportunidad, la Sala precisó lo siguiente:

- De la prueba grafológica

En concreto, la demandante alegó que la firma de “recibido” que aparece en la citación para notificar la Resolución DDI-007842 de 2008 no es la del apoderado judicial facultado para actuar en sede administrativa. Que, por ende, los actos demandados estaban “viciados por indebida notificación” y que, además, se había configurado el silencio administrativo positivo. Que para demostrar esas circunstancias la prueba grafológica es conducente y pertinente.

Antes de examinar el caso concreto, conviene decir que, tradicionalmente, la prueba grafológica ha sido utilizada y aceptada por los jueces para determinar la autenticidad, la falsedad o la alteración de un documento. En esta oportunidad, hay que aclarar que la prueba grafológica no es la que permite definir la autenticidad, la falsedad, la alteración de un documento y la identidad de los autores. En realidad, es la prueba pericial en grafoscopia odocumentoscopia la idónea para decidir ese tipo de cuestiones en los procesos judiciales.

En efecto, la grafología es la técnica para identificar los aspectos psicológicos de una persona, a partir del análisis de las particularidades de la escritura[20]. No es, pues, la técnica para determinar ni la autenticidad, ni la falsedad, ni la alteración de un documento o de una firma.

La grafoscopia o documentoscopia[21], por su parte, es la técnica para establecer, mediante la confrontación, la autenticidad, la falsedad, la alteración y la identidad de los autores. Generalmente, la identidad de los autores se realiza a partir del análisis comparativo de la escritura de las personas.

En el caso concreto, la demandante quiere probar que la firma que aparece en el formato de correo no es la del abogado Mario Posada (que actuó como apoderado en sede administrativa) y que, por tanto, se configura no sólo una “indebida notificación” de los actos demandados, sino la ocurrencia del silencio administrativo positivo. Sin embargo, en el expediente se observa que la firma en cuestión no se encuentra en el oficio CORDIS2008ES43753, sino en el formato que suelen acoger las empresas de correo o la propia administración para dejar constancia de la entrega de la correspondencia[22].

La Sala no duda, entonces, que la prueba pericial en grafoscopia o en documentoscopia, no la grafológica, es la idónea para determinar si la firma cuestionada corresponde o no a la que utiliza normalmente el abogado mencionado. Empero, esa prueba no se ve como conducente ni pertinente para probar la indebida notificación de los actos demandados ni la ocurrencia del silencio administrativo positivo a que aludió la demandante.

En efecto, el hecho de que la firma de “recibido” que aparece en el formato de correo no sea la del abogado Mario Posada no es una cuestión que afecte la legalidad de los actos demandados ni que vicie el procedimiento de notificación. El “recibido” a que alude la parte demandante no es una condición sine qua non de validez y/o autenticidad de la citación que contiene el oficio CORDIS 2008EE43753. Es una especie de constancia que buenamente se pone en señal de haberse recibido por alguien que está en la dirección a la que se envió la citación.

Exigir que la entrega de esa citación se haga personalmente al destinatario -llámese apoderado judicial, representante legal de la sociedad demandante o cualquier otra persona- es una exageración que dificultaría, precisamente, la notificación de los actos administrativos. Es suficiente, por ende, que la citación la reciba la persona que se encuentra en la dirección suministrada por el contribuyente y así se cumple con el propósito de citar al interesado para surtir la notificación personal.

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.

Sería diferente si se discutiera si la notificación personal se hizo con una persona diferente de la que finalmente era la interesada con la decisión o si se alegara que existe algún tipo de irregularidad (falsedad o alteración de un documento) en el procedimiento de notificación por edicto. En el último caso, la prueba pericial en grafoscopia o en documentoscopia podría ser conducente, pertinente y necesaria para demostrar una indebida notificación de los actos. Pero como eso no es lo alegado por la demandante la prueba pericial en grafoscopia o en documentoscopia deviene inconducente, impertinente e innecesaria.

En el sentido explicado, se modificará el numeral 3° del auto apelado.

De manera que, así se admitiera que es procedente decidir de fondo ante la circunstancia de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no fue notificada adecuadamente, es indudable que desde el punto de vista probatorio, la demandante tampoco logró demostrar que se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal.

Ahora bien, pese a que los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho y de cumplimiento tienen naturaleza diferente, los argumentos expuestos por el tribunal en la sentencia que resolvió la acción de cumplimiento tienen pleno soporte probatorio en el expediente que ahora se estudia y

dan cuenta de que la notificación por edicto se surtió en debida forma y que, por ende, no se configuró el silencio administrativo positivo pedido por la demandante. Por esa razón, la Sala acoge plenamente lo expuesto en la sentencia del 17 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Finalmente, la Sala advierte que, en la sentencia del 23 de febrero de 2012[23], decidió anular parcialmente[24] las Resoluciones No. 4061DDI012905 del 15 de marzo de 2007 y DDI7906 del 28 de febrero de 2008 –que confirmó a la anterior- mediante las que se impuso sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por los mismos periodos gravables referidos en la liquidación de aforo cuya nulidad se demanda en el presente proceso. Este hecho, no afecta lo decidido en este proceso.

Por todo 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

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del 2 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, por las razones expuestas.
Segundo: RECONÓCESE personería a la abogada Gloria Marcela Cortés Jaramillo para actuar como apoderada de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

[1] 15 de julio de 2009. Folio 136 del cuaderno principal.

[2] Folios 10 y 11 del c.p.a.

[3] Folios 155 - 165 c.p.

[4] Folios 259 a 283 c.p.

[5] Folios 285 a 297 c.p.

[6] Folio 313 c.p.

[7] Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración.

[8] Folios 181 a 190 y anversos del c.a.

[9] Folios 324 a 348 del c.a.

[10] Folios 257 a 264 c.a.

[11] Folios 308 a 314 c.a.

[12] Folio 275 c.a.

[13] Folios 92 a 102 c.p.

[14] Folios 105 a 123 del c.p.

[15] Folio 136 c.p.

[16] Ver hecho séptimo de la contestación de la demanda. Folio 155 anverso.

[17] Ver folios 357 a 364 del c.a.

[18] En el CPACA la norma que regula la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es el artículo 164 numeral 2 literal d).

[19] Folios 106 a 123 del c.a.

[20] Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua la grafología es el “1. f. Arte que pretende averiguar, por las particularidades de la letra, cualidades psicológicas de quien la escribe.”

[21] “El vocablo Documentoscopia, es una formación híbrida que proviene del latín *documentus* y del griego *copain*. (José y Celso DEL PICCHIA DEL PICCHIA, José y Celso, “Tratado de Documentoscopia. La falsedad documental”, La Rocca, Buenos Aires, 1993, p. 36.), en su obra justifican la utilización de esta denominación en base a la necesidad de la sustitución de otras acepciones restringidas o erróneas, por una en la que tuviera cabida plenamente la diversidad de exámenes de los que pueden ser objeto los documentos. Para los citados autores, con esta palabra se designa “**la disciplina relativa a la aplicación práctica y metódica de los conocimientos científicos, teniendo como objetivo verificar la autenticidad o determinar la autoría de los documentos**”.

Por su parte, MÉNDEZ BAQUERO (MÉNDEZ BAQUERO, F., “Documentoscopia”, en Estudios de Policía Científica, División de Formación y Perfeccionamiento de la D.G.P., Ministerio del Interior, 1994, p.14.) define la Documentoscopia como “**la técnica que trata de establecer, mediante una metodología propia, la autenticidad de escritos y documentos y determinar, cuando sea posible, la identidad de sus autores**”. Su campo de actuación es muy amplio, abarcando la investigación de todo tipo de documentos con el fin de tratar de determinar su autenticidad o falsedad.” (Tomado de la página www.grafologiauniversitaria.com/DOCUMENTOSCOPIA.htm#_ftn4)

[22] Folio 184 del cuaderno principal.

[23] CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. SENTENCIA DEL 23 DE FEBRERO DE 2012. EXPEDIENTE 17911. ACTOR: CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES. M.P. CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ.

[24] Se anuló parcialmente porque la Sala consideró que la Corporación Niños Cantores no era sujeto pasivo respecto de los ingresos percibidos por actividades culturales.