

**IMPLICACIONES JURÍDICAS DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN EL
CASO DEL ESTATUTO TRIBUTARIO**

HOLLMANN HERMAN ESPITIA SANABRIA

COD: 3000654

Trabajo de Grado para optar por el título de Magister en Derecho Administrativo



**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO
Bogotá D.C.**

2018

Implicaciones jurídicas del silencio administrativo en el caso del estatuto tributario¹.

Hollmann Herman Espitia Sanabria².

Universidad Militar Nueva Granada

Resumen.

El presente trabajo de investigación aborda la doctrina y jurisprudencia en vigor del recurso de reconsideración establecido en el Estatuto Tributario (E.T.), el Silencio Administrativo y la caducidad de la acción, para presentar demandas contra actos presuntos. Para lo anterior, se sigue una metodología cualitativa con un enfoque analítico-correlacionar, desarrollada en tres ejes temáticos, el primero se ocupa de los conceptos y normatividad de recurso de reconsideración del E.T., el silencio administrativo y la oportunidad para presentar la demanda, el segundo establece la jurisprudencia en vigor del término, protocolización y pérdida de ejecutoriedad del silencio positivo, también la jurisprudencia en vigor de los intereses corrientes y moratorios por denegación de solicitud de devolución de pago en exceso de los impuestos. Finalmente, en el tercero, se analiza la conveniencia de que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria en Colombia.

Palabras Clave: Estatuto Tributario (E.T.), código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo (CPACA), recurso de reconsideración, silencio administrativo, caducidad y Consejo de Estado.

¹ Este trabajo se presenta como requisito para optar por el título de Magister en Derecho Administrativo de la Universidad Militar Nueva Granada, bajo la dirección del profesor Dr. Carlos Alfonso Guecha López.

² Abogado de la Universidad Militar Nueva Granada. Personero Municipal de Cachipay. Contacto: holman669@hotmail.com

Abstract.

This article develops the doctrine and jurisprudence into force of the resource of reconsideration established in the Tributary Statute (T.S.), the administrative silence and Expiration of Action to file lawsuits against alleged acts. For this, a methodology follows correlational of qualitative type with a hermeneutic - interpretive approach, developed in three thematic axes, the first it deals with the concepts and norms of the resource of reconsideration of the T.S., the administrative silence and the opportunity to present demand, the second establishes the jurisprudence into force of the term, protocolization and loss of executability of the positive silence, also the jurisprudence into force of the current interests and moratoria for refusal of request of return of payment in excess of the taxes, finally in the third, analyze the convenience that taxpayers can demand at any time the acts resulting from positive administrative silence in tax matters in Colombia.

Keywords: Tributary Statute (T.S.), Code of Administrative Procedure and of Contentious Administrative (CAPCA), Resource of Reconsideration, Administrative Silence, Caducity, the State Council and Administration.

Índice

Introducción.....	6
Problema de investigación.....	12
Metodología.....	13
Justificación.....	13
Objetivo general.....	13
Objetivo específico.....	13
Capítulo Primero:.....	15
Presupuestos para la configuración del silencio administrativo positivo contenido en el Estatuto Tributario.....	15
1. Acercamiento teórico.....	15
1.1. El recurso de reconsideración establecido en el Estatuto Tributario.....	15
1.2. El Silencio Administrativo.....	19
1.2.1. Definición y presupuestos de procedencia del Silencio Administrativo.....	19
1.2.2. Efectos del Silencio Administrativo.....	23
1.2.3. Silencio Administrativo Negativo.....	23
1.2.4. Silencio Administrativo Positivo en Materia Tributaria.....	24
1.2.5. Protocolización del silencio administrativo positivo.....	26
1.3. Oportunidad para presentar la demanda contra actos producto del silencio administrativo.....	27
2. Jurisprudencia en vigor del Consejo de Estado sobre el silencio administrativo positivo en materia tributaria.....	28
2.1. Término para que se configure el silencio administrativo positivo.....	29
2.2. Protocolización del silencio administrativo positivo del artículo 734 del Estatuto Tributario.....	31
2.3. Pérdida de fuerza ejecutoria del silencio positivo.....	32
2.4. Intereses corrientes y moratorios por denegación de la solicitud de devolución de pago en exceso.....	34
Capítulo Segundo:.....	36
Afectación al patrimonio estatal en ocasión de la inexistencia de la caducidad para el silencio administrativo positivo de que trata el Estatuto Tributario sobre el recurso de reconsideración.....	36
1. Implicaciones fácticas de la inexistencia de la caducidad para el caso de silencio administrativo positivo.....	36

2. Concepto de Caducidad.....	40
2.1. Caducidad en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho	41
2.2. Consecuencias de la inexistencia de caducidad	41
Conclusiones.	44

Introducción.

El Estado juega un papel fundamental para la organización e institucionalización de toda sociedad, y en la perspectiva jurídica para la materia tributaria como administrativa, es de gran aporte, consolidar la razón por la cual es obligación de los sujetos de derecho, aportar al Estado ciertos tributos que se convierten en el soporte económico necesario para el desarrollo.

Por estas razones es necesario indagar en la formación del Estado como la de agrupaciones sociales y conocer la relación jurídica que existe en los tributos, formación entrelazada con el poder como lo explica Lozano (2008) quien indica:

El estudio del Estado y del poder obedece a que durante los últimos siglos las sociedades accidentales modernas han asumido el Estado como una forma de organización y unidad política dominante según entraban a plegarse, articularse y proyectarse colectivamente las variables territoriales, sociales, económicas, culturales y militares de dichas sociedades. (p. 7).

Todo esto como razón de una evolución de todos los aspectos tratantes pero con énfasis a lo jurídico y económico como materias de estudio propias a relacionar que están en el derecho tributario, en el concepto marcado por Lozano (2008) “no se puede desconocer cómo este tipo de organización ha sufrido cambios (...) que la han redimensionado hasta el punto de ofrecer una compleja red de relaciones que afectan el pasado, el presente y el futuro de las naciones” (p. 7).

Los conceptos de Estado se formulan o se generan dependiendo la rama de estudio, cuando escuchamos desde la visión jurídica, la definición entramos a integrar una base sólida de conceptos presentados por grandes estudiosos de las leyes y las formaciones sociales, con este aspecto se comparte lo que expresa Lozano (2008) quien señala

La discusión sobre si el Estado sigue manteniendo lugar relevante en el debate contemporáneo, si bien las dinámicas de cierre de la segunda mitad del pasado siglo y las del advenimiento del siglo XXI, desdibujaron las viejas

centralidades con las cuales el Leviatán inauguró, desde los lugares de la razón, el desencantamiento del mundo. (p. 10).

La evolución histórica muestra una relación importante entre el desarrollo y los tributos en cada época sin importar de alguna manera las situaciones políticas e ideológicas, aunque en algunos sistemas es claro el abuso.

Se necesita de los ciudadanos y de los recaudos para el eficaz cumplimiento de las obligaciones del Estado. Según Porrúa (2005) “El Estado es una realidad política. Es un hecho social de naturaleza política” (p. 28), a partir del siglo XX siguiendo autores que explican el desarrollo de teorías y estudios sobre evolución en materia de administración sobre los recaudos con base a los impuestos que regula el derecho tributario, al respecto Lozano (2008) señala:

Una importante sistematización de tendencias interpretativas sobre el Estado, correspondientes a la segunda mitad del siglo XX, se encuentra contenida en artículos del investigador Británico Bob Jessop, así como en trabajos del Gabriel Almond, centrados estos últimos en la experiencia de las escuelas norteamericanas, desde la década de los cuarenta hasta finales de los ochenta; en ambos casos se considera que para los períodos ya identificados se presentó un renovado interés por los estudios sobre el Estado, tanto en Europa, América Latina, como en los Estados Unidos. (p. 11).

Con el objetivo de formar Estados y estructuras de gobierno según las necesidades sociales, Jessop (1999) identifica las siguientes tres dinámicas de renovación:

La primera es liderada por intelectuales marxistas que se centran en las indagaciones sobre la forma Estado y las funciones generales que éste reviste en el marco del capitalismo la segunda corresponde a una literatura de naturaleza feminista que articula el fenómeno estatal con las lógicas patriarcales; y finalmente se presentan los desarrollos de corrientes

institucionalistas entre las cuales se hallarían el neoestatismo, las concepciones foucaultianas y aquellas centradas en el análisis del discurso. (p. 10).

Por otra parte, para Kelsen (1969) el Estado es una “comunidad creada por un ordenamiento jurídico nacional y en tanto comunidad no se encuentra separada de su propio orden jurídico; es por esta razón que el Estado como persona colectiva no es algo diverso al orden que lo constituye”.

Con esto se deja claro la relación del hombre, ciudadano con el ordenamiento jurídico, el significado de Estado y su relación con las obligaciones planteadas en las normas reguladoras de toda acción, para Lozano (2008) “la comunidad no es otra cosa que el orden normativo regulador del comportamiento recíproco de los individuos; estableciéndose con ello el hecho de que la conducta recíproca de éstos se halla regulada por un orden normativo” (p. 19).

De esta forma se expone que el Estado tiene la obligación con sus ciudadanos, pero ellos con él de manera recíproca, como lo puede señalar Kelsen (citado en Lozano, 2008)

Se imputa la acción humana cuando ésta se corresponde concretamente con un orden normativo jurídico supuesto de antemano, finalmente, y en el marco de esta lógica, para Kelsen el Estado como sujeto de imputación, como actuante, es personificación del orden jurídico total o parcial, entendiendo que la validez de este ordenamiento debe ser supuesta de antemano, si se quiere interpretar la acción humana como acto de estado, o imputar a éste tal acción. (p. 20).

Con esto el poder jurídico y el accionar de éste, es el Estado al que corresponde garantizar estas circunstancias, y accionante como de un sujeto pasivo llamado ciudadano, Según Nájera (2012) “La actividad financiera del Estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo” (p. 1).

Es de gran importancia poder contar con los ingresos generados de impuestos para cumplir con los fines, pero de igual manera poder garantizar los derechos de los ciudadanos, y en

respuesta a los actos administrativos estaría facultado por razón del Estado o por las razones amparado en derechos fundamentales.

En interpretación de lo anterior nace para Villar Borda (2007):

El Estado de derecho material es desplazado por una idea formal del Estado de derecho, para la cual ya no cuenta el fin y contenido del Estado, sino lo reduce exclusivamente a sus principios formales. Estos son, principalmente, los postulados de legalidad de la administración: prelación y reserva legal, primacía de la ley formal y la protección del derecho de la administración mediante tribunales independientes. (p. 75).

La administración tiene los recursos y las formas para poder establecer si en algún momento el ciudadano está minando los intereses grupales por los individuales, si realmente puede existir un detrimento en el patrimonio estatal por conductas que la misma norma permite, con este argumento es importante tomar como base Tuñón (2007) quien indica que:

El gran tema del contrato social³ es, ni más ni menos, que la fundamentación de la legitimidad democrática. Ciertamente, su temática no se agota ahí, y su estudio no puede ser ajeno al período histórico que la vio nacer, pero su idea-clave es la elaboración del concepto de sociedad civil, su separación del concepto de Estado y la subordinación de éste a aquélla. (p. 12).

Con esto se demuestra que, aunque exista un pacto social, la subordinación es evidente y el Estado debe tener claro los mecanismos para alcanzar sus fines.

Bajo estas razones conceptuales sobre algunos puntos importantes dentro del análisis comparativo de toda la estructura del Estado Social y Democrático de Derecho, es fundamental entrar a revisar las demandas contra actos producto del silencio administrativo

³ La concepción roussoniana parte de reconocer la estructura dualista de la sociedad moderna, en la cual el primado decisorio corresponde al pueblo que forma «el cuerpo soberano». El pacto social de Rousseau no es, ni ha pretendido ser nunca, una hipótesis histórica; es una fundamentación teórica. Que se trata de fundamentar en la razón la legitimidad queda claro desde el primer capítulo de la obra. Rousseau declara allí ignorar cómo el hombre perdió la libertad primaria del estado de naturaleza.

positivo en materia tributaria, cuando la administración no resuelve dentro del término de un año los recursos de reconsideración⁴ para la devolución de pago en exceso sobre impuestos⁵, se pueden presentar en cualquier tiempo⁶, por no existir el fenómeno jurídico de la caducidad.

Se entiende por caducidad la sanción que consagra la ley por el no ejercicio oportuno del derecho de acción, por lo que el legislador establece un límite a ese ejercicio de acción, para que las personas acudan a la jurisdicción ordinaria, en un tiempo razonable. El objetivo de la caducidad es impedir que situaciones permanezcan en el tiempo sin que sean definidas, para proteger y garantizar el principio de seguridad jurídica de las entidades públicas y en especial de las que se encargan de recaudar impuestos, así lo ha establecido la Corte Constitucional, al indicar sobre la caducidad que: “Dichos plazos constituyen entonces, una garantía para la seguridad jurídica y el interés general. Y es que la caducidad representa el límite dentro del cual el ciudadano debe reclamar del Estado determinado derecho” (Sentencia C – 115 de 1998). De ahí, la importancia de la caducidad como fenómeno o institución jurídica procesal que imposibilite la acción judicial fuera del término previsto por la ley.

El artículo 164 de la Ley 1437 de 2011 señala el momento para presentar las demandas ante la jurisdicción contenciosa administrativa, dependiendo del objeto y las pretensiones, y entre ellas, encontramos que las que se dirigen contra actos producto del silencio administrativo, se pueden presentar en cualquier tiempo.

⁴ El Estatuto Tributario señala en los artículos 720 y 732 que la decisión sobre los recursos que interponen los contribuyentes en relación con las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones y demás actos controvertibles en relación con los impuestos, deben resolverse en el término de un año, so pena de operar el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 734 del mismo Estatuto.

⁵ El procedimiento y términos para solicitar la devolución de pagos en exceso por concepto de obligaciones tributarias se encuentran consagrados en el artículo 850 y siguientes del E.T.

⁶ Respecto a la oportunidad para presentar la demanda contra actos producto del silencio administrativo en general, el literal d) del numeral 1 del artículo 164 de la Ley 1437 de 2011 indica que se puede impetrar en cualquier tiempo.

Se entiende por silencio administrativo, como una presunción legal, cuando la administración no resuelve en el término señalado por la ley las peticiones formuladas por las personas, y en consecuencia emerge a la vida jurídica lo que se conoce como acto “ficto o presunto”, y aunque no consta una decisión expresa por parte de la administración, la ley le da un efecto que puede ser positivo o negativo.

Sobre el efecto del silencio administrativo, la Corte Constitucional ha señalado que por regla general cuando han sido agotados los plazos que tiene la administración para dar respuesta a una petición sin que ella se produzca, ha de entenderse negado, es decir, se configura el silencio administrativo negativo, y excepcionalmente, la respuesta se entiende resuelta a favor de quien la presentó cuando el legislador así lo determina, y en este caso se configura el silencio administrativo positivo (Sentencia C-875 de 2011).

En materia tributaria, cuando el contribuyente al momento de declarar cometió algún error que represente un mayor pago en el impuesto y lesione su patrimonio, tiene la oportunidad de corregir ese error y en ese caso, debe presentar a la administración un proyecto de corrección, y ésta decide si acepta o no la corrección.

En efecto, si la administración no acepta la corrección propuesta por el contribuyente, éste puede presentar el recurso de reconsideración contra la decisión que negó la petición manifestando los motivos de inconformidad por el cual considera que se debe acceder a la corrección con el fin de obtener la devolución de pago en exceso sobre el impuesto.

Así pues, el Estatuto Tributario señala en los artículos 720 y 732 que la decisión sobre los recursos que interponen los contribuyentes en relación con las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones y demás actos controvertibles en relación con los impuestos, deben resolverse en el término de un año, so pena de operar el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 734 del mismo Estatuto.

Por lo anterior, los contribuyentes solicitan directamente ante la administración que se les reconozca los efectos positivos del acto administrativo ficto o presunto derivado del

silencio del recurso y acceda a la corrección, sin embargo, si ésta niega su reconocimiento, no queda otra opción para los contribuyentes que acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa para que la autoridad judicial decida sobre la controversia.

Si dentro del litigio se demuestra que operó el silencio administrativo positivo, el juez o magistrado, según el caso, condenará a la administración de impuestos a la devolución de pago en exceso, además la condenará al pago de los intereses corrientes y moratorios como perjuicio por la denegación en devolución. Así lo ha establecido el Consejo de Estado, en las sentencias con radicado No. 19549 y 19484 en pronunciamientos del 13 de marzo de 2014 y 6 de marzo de 2014, respectivamente, en el que se condenó al municipio de Cali a la devolución de pago en exceso y al pago de intereses.

Como se expuso anteriormente, las demandas contra actos producto del silencio administrativo en general, se pueden demandar en cualquier tiempo, por consiguiente, en materia tributaria donde el efecto del silencio es positivo, los contribuyentes demandan mucho tiempo después de haberse configurado el silencio administrativo para reclamar judicialmente, además de la devolución del pago en exceso del impuesto, los intereses que se han generado desde el momento en que la administración debió resolver los recursos hasta el día en que se realice el pago, ya que entre más tiempo se demoren los contribuyentes en presentar la demanda, así mismo acrecientan los intereses que la administración debe pagar en caso de condena.

Por todo esto, serán analizadas las consecuencias de la inexistencia de caducidad de la acción en las demandas contra actos producto del silencio de la administración en el recurso de reconsideración del Estatuto Tributario colombiano.

Problema de investigación.

Por consiguiente, se formula el siguiente interrogante que se pretende desarrollar: ¿Es conveniente que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria en Colombia?

Metodología.

La metodología que se desarrollara en el presente trabajo de investigación será de tipo cualitativo con un enfoque—correlacional, teniendo como base la exploración doctrinal y jurisprudencial sobre la demanda, el recurso de reconsideración y el silencio administrativo, por lo que se realizará un análisis sobre cada uno de los temas que componen el objeto de investigación. Así mismo, ya que si bien es cierto el silencio de la administración ha sido estudiado en diferentes áreas del derecho, no se ha elaborado un estudio cuando se configura el silencio administrativo positivo en materia tributaria, describiendo las consecuencias que tiene y la conveniencia de que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo, con el fin de dar respuesta a la pregunta de investigación y ser punto de referencia para otras investigaciones.

Justificación

La creación del Estado como organización puede ser comprendida en razón de corrientes filosóficas como los del contrato social, según la cual los individuos se organizaban bajo un pacto en el que cedían derechos para la constitución que los salvaguardara. El Estado ha evolucionado a lo largo de la historia, dado que, se transformó en su momento de monarquías a Estados republicanos o liberales, evolución que también se presenta en materia de las finalidades que tiene que cumplir el Estado debido a que estos diferentes cambios sociales, cada comunidad ha necesitado de nuevas formas de colaboración por parte de la organización como lo es la salubridad, la salud y otros fines que debe cumplir.

En este texto es indispensable comprender que para cumplir con estos fines, no sólo necesita de recursos humanos o legitimidad para actuar, sino que también se necesita financiamiento para ello, el cual se encuentra por una parte de los impuestos que recibe por parte de los asociados de esta manera, la recaudación encuentra no sólo legalidad, sino necesidad para solventar fiscalmente el Estado.

Bajo este contexto se debe precisar que cualquier figura por la cual se menoscabe el patrimonio del Estado, debe ser estudiada, pues sus implicaciones jurídicas riñen hasta con la misma configuración de dicho Estado, inclusive, su relevancia radica en el cumplimiento

de los fines constitucionales los cuales sin su debido apoyo económico no podrían alcanzarse. Adicionalmente, factores como el enriquecimiento sin justa causa que afecte el interés general es un razonamiento por el cual junto con los ya tratados construyen la justificación pertinente para evaluar el detrimento patrimonial del Estado como consecuencia de la inexistencia de la caducidad de los silencios administrativos positivos en materia tributaria.

Objetivo General

Determinar la inconveniencia de que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria en Colombia.

Objetivos Específicos

- Abordar los presupuestos para la configuración del silencio administrativo positivo contenido en el Estatuto Tributario.
- Establecer la jurisprudencia en vigor del Consejo de Estado sobre el silencio administrativo positivo en materia tributaria.
- Indagar sobre la afectación al patrimonio estatal con ocasión de la inexistencia de la caducidad para el silencio administrativo positivo de que trata el Estatuto Tributario sobre el recurso de reconsideración.

Capítulo Primero:
Presupuestos para la configuración del silencio administrativo positivo
contenido en el Estatuto Tributario

1. Acercamiento teórico

Como se ha planteado en los párrafos anteriores ante la inexistencia de la caducidad para la reclamaciones de devoluciones a causa del silencio administrativo positivo y sus implicaciones negativas sobre el patrimonio del Estado, es necesario en primer medida establecer cuáles con los presupuestos que determinan la legalidad de este tipo de silencio para el caso que nos ocupa, para lo cual en las siguientes líneas se presenta tanto información teórica como jurisprudencial que explique esta figura.

Por todo ello es importante tener claro el concepto y trámite del recurso de reconsideración establecido en el Estatuto Tributario, al igual que el concepto, requisitos de procedencia, efectos y protocolización del silencio administrativo, por último, señalar la oportunidad para presentar la demanda contra actos producto del silencio administrativo.

1.1. El recurso de reconsideración establecido en el Estatuto Tributario

El artículo 720 del E.T., señala que, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos por la unidad administrativa especial dirección general de impuestos nacionales, procede el recurso de reconsideración. De lo anterior se desprende que el recurso de reconsideración es la regla general aplicable a los actos administrativos relacionados con los impuestos.

Así mismo, establece este artículo que el recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración de impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo y en el caso de que el acto

haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

Ahora bien, con relación a los requisitos que debe cumplir el recurso de reconsideración para su interposición, el artículo 722 del E.T. prescribe: “El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos”.

Es necesario precisar que la norma precitada señala el recurso de reposición, sin embargo, mediante concepto 25682 de fecha 22 de marzo de 2000 expedido por la DIAN se indicó que antes de la modificación del artículo 722 del E.T. que realizara el artículo 67 de la Ley 6 de 1992, se hablaba del recurso de reconsideración o de reposición⁷; este último para cuando el acto administrativo había sido proferido por el administrador de impuestos y el recurso procedía ante el mismo funcionario. Posteriormente con la introducción del artículo 67 citado que modificó el 722 del E.T. eliminó la referencia “reposición” por lo que el nuevo artículo 722 únicamente habla del recurso de reconsideración, estando derogada la parte que se refería a la reposición desde la vigencia de la mencionada Ley 6 de 1992.

Por lo anterior el concepto No. 25682 de 2000 de la DIAN indica que la referencia al recurso de “reposición” del artículo 722 del E.T. está derogada tácitamente y por lo tanto contra los actos del administrador, sólo procede el recurso de reconsideración. En igual sentido ocurre con la referencia al recurso de “reposición” contenida en el artículo 732 del E.T. el cual señala el término para resolver los recursos. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 105195 de 2008).

⁷ El texto original del artículo 720 del Estatuto Tributario señalaba: “recursos contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que imponen sanciones. Contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones, u ordenen el reintegro de sumas devueltas, en relación con los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, **procede el recurso de reconsideración.**”

El recurso de reconsideración salvo norma expresa en contrario deberá interponerse ante la Oficina de Recursos Tributarios de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando la liquidación, sanción o acto de determinación oficial del tributo, haya sido proferido por el Administrador de Impuestos, o sus delegados, procederá el recurso de reposición ante el Administrador o los funcionarios delegados para el efecto, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a su notificación.” (Negrillas fuera del texto original).

Teniendo claro que solo procede el recurso de reconsideración contra los actos del administrador, los requisitos que en concreto establece el artículo 722 del E.T., son:

- a) Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b) Que se interponga dentro de la oportunidad legal (dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo, artículo 720 del E.T.)
- c) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso⁸, la persona por quien obra. ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

Respecto al literal c) precitado, se debe tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 68 del Decreto 19 de 2012 “Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la administración pública” el cual señala:

La actuación ante las administraciones tributarias no requiere de abogado salvo para la interposición de recursos. Las actuaciones ante la administración tributaria pueden cumplirse directamente por las personas naturales o jurídicas, éstas últimas a través de su representante legal, sin necesidad de apoderado. Salvo para la interposición de recursos, en cualquier otro trámite, actuación o procedimiento ante las administraciones tributarias, no se requerirá que el apoderado sea abogado. (Decreto 19 de 2012, art. 68)

⁸ En relación los agentes oficiosos, el artículo 557 del Estatuto Tributario establece: “agencia oficiosa. Solamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos. En el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente.”

Se entiende entonces, que la interposición del recurso de reconsideración la deben realizar directamente las personas naturales o jurídicas, éstas últimas a través de su representante legal, o el apoderado, que debe ser abogado.

La presentación del recurso de reconsideración puede realizarse personalmente o en forma electrónica de conformidad con lo establecido en el artículo 559 del E.T. modificado por el artículo 43 de la Ley 1111 de 2006. En el primer caso, el escrito debe presentarse personalmente o por interpuesta persona, en ésta última con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional. En forma electrónica, se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la DIAN.

En ambos casos, los términos para que la administración resuelvan los recursos de reconsideración comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo, no obstante, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 724 del E.T. no será necesario presentar personalmente ante la administración, el memorial del recurso y los poderes, cuando las firmas de quienes los suscriben estén autenticadas.

Luego de presentarse el recurso de reconsideración existen dos posibilidades, que sea admitido o inadmitido, en el evento de que sea inadmitido por no cumplirse los requisitos anteriormente mencionados, la administración deberá proferir auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición, lo anterior de conformidad a lo establecido al artículo 726 del E.T.

Es necesario precisar que sólo es saneable la omisión de los requisitos de que tratan lo literales a) y c) del artículo 722 del E.T., ya que la interposición extemporánea del recurso de reconsideración no se podrá sanear.

Ahora bien, se entenderá admitido el recurso de reconsideración cuando cumpla con los requisitos del artículo 722 del E.T., o si transcurridos quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso de reposición no se ha proferido auto de inadmisión, evento en el cual el silencio de la administración equivale a decisión positiva y se procederá al fallo de fondo en concordancia con el artículo 29 del Decreto 1372 de 1992.

Por último, una vez admitido el recurso de reconsideración, la administración tendrá un año para resolverlo, so pena de entenderse fallado a favor del contribuyente.

1.2. El Silencio Administrativo

Mediante la sentencia C-875 de 2011, la Corte Constitucional consideró la figura del silencio administrativo como una herramienta importante que el legislador ha dispuesto para que el ciudadano pueda hacer valer sus derechos ante la administración de justicia, en el caso del silencio administrativo negativo, o, ver satisfechos sus derechos ante la omisión de la administración, en el caso del silencio administrativo positivo.

1.2.1. Definición y presupuestos de procedencia del Silencio Administrativo

Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 de la Constitución Política y el artículo 13 de la Ley 1755 de 2015.

Así pues, existe para la administración la obligación de resolver dentro del término establecido por la ley las peticiones presentadas ante ella, sin embargo, en la realidad no siempre sucede, y en otras ocasiones, ni siquiera se da respuesta.

Si lo anterior ocurre, no queda duda que esa conducta omisiva que ha asumido la administración choca abiertamente con el expreso mandato contenido en la Constitución Política, lo que sin duda constituye una flagrante violación del derecho fundamental de petición (Berdejo Viana, 2009).

Frente a ese silencio de la administración, el legislador estableció en los artículos 83, 84, 85 y 86 del CPACA. la figura del silencio administrativo, el cual está orientado a la protección y garantía del derecho constitucional de petición y originado con fundamento en que:

El legislador tenía que ofrecer a las personas los mecanismos idóneos para que, pese al incumplimiento del deber de las autoridades, pudieran encontrar respuesta positiva o negativa en torno a lo pedido. Y, por supuesto, bien podía la ley, sin violentar la Constitución, señalar efectos jurídicamente valiosos al silencio administrativo, en relación con el contenido de lo que el peticionario pretendió al formular la petición. Por eso, la consecuencia positiva o negativa del silencio depende de la libre evaluación del legislador, dentro del ámbito de sus atribuciones constitucionales. (Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 1999)

Para Ariza Vesga (2012) la figura del silencio administrativo se ha desarrollado en nuestro ordenamiento jurídico a través de los años desde su adopción con la Ley 167 de 1941 el cual establecía en el artículo 80 que: “Se entenderá agotada la vía gubernativa cuando, interpuestos algunos de los recursos señalados en los artículos anteriores, se entienden negados, por haber transcurrido un plazo de cuatro meses sin que recaiga de decisión sobre ellos”. (Ley 167 de 1941, art, 80)

Una de las diferencias que existen en la jurisprudencia y la doctrina en torno al silencio administrativo se presenta desde la misma definición de esta figura, ya que por un lado, observa el tratadista Vicenç Aguado I Cudola (2001) que el silencio administrativo nace estrechamente a la teoría del acto administrativo, al constituirse este último un presupuesto procesal para que pueda conocer la jurisdicción administrativa. Por otro lado, Gordillo, 2006; Penagos, 2011 consideran que no es un acto administrativo, es decir, considera que el silencio no es nada en sí.

Según Martínez y Ríos (2008), la jurisprudencia del Consejo de Estado en algunos casos ha señalado que el silencio administrativo se constituye en una “ficción legal” y en otros casos se asume como “acto administrativo presunto o ficto”.

En la actualidad, son más los tratadistas que consideran que el silencio no puede considerarse como un acto administrativo. Entre ellos se encuentran, Agustín Gordillo, Betancur Jaramillo, Santofimio Gamboa y el profesor Penagos Vargas quien ha sido el tratadista que más ha analizado y abordado la figura del silencio administrativo.

El profesor Penagos Vargas (1997) considera que:

El silencio no es una manifestación de voluntad, ni expresa ni tácita, por consiguiente, cuando la ley le atribuye al silencio la eficacia de una manifestación real de voluntad, en sentido positivo o negativo, nos encontramos en presencia de una voluntad presunta por el ministerio de la ley, que no se ha manifestado, pero produce efectos en derecho.

La anterior acepción ha sido acogida de manera similar por diferentes tratadistas que han investigado sobre la naturaleza y origen del silencio administrativo, ya que uno de los presupuestos del acto administrativo es la motivación de la administración, y el silencio no es una manifestación de la voluntad de la entidad (Vargas Martínez, 2008)

Así las cosas, podemos decir que se entiende por silencio administrativo, como una presunción legal, cuando la administración no resuelve en el término señalado por la ley las peticiones formuladas por las personas, y en consecuencia emerge a la vida jurídica lo que se conoce como acto “ficto o presunto”, y aunque no consta una decisión expresa por parte de la administración, la ley le da un efecto que puede ser positivo o negativo.

Otro tema de discusión por parte de la doctrina y jurisprudencia en relación con el silencio administrativo se refiere a los presupuestos para su procedencia.

Existen varios elementos que deben presentarse para que nazca a la vida jurídica el silencio administrativo, por ejemplo, para Betancur Jaramillo (2009), González Rodríguez (2007), Palacio Hincapié (2010), y Santofimio Gamboa (2003) debe concurrir dos elementos, por un lado, la solicitud o interposición del recurso ante la administración, y, por otro lado, el silencio de la administración dentro del término legal.

Los requisitos anteriormente descritos son obligatorios en todos los casos para la configuración del silencio administrativo, sin embargo, para otros autores además de los elementos ya señalados, deben ocurrir otros para que se produzca el silencio administrativo. Por ejemplo, para Castellanos y Ortiz Arciniegas (2014) y Rivadeneira Bermúdez (2009) consideran que se requiere como tercer elemento adicional la notificación de la decisión o interposición del recurso dentro del término establecido por la ley.

Adicional a lo anterior, Rivadeneira Bermúdez (2009) señala que se debe reunir los siguientes requisitos: primero, la interposición de un recurso con el cumplimiento de los requisitos legales, segundo, el transcurso de un determinado tiempo desde su interposición, tercero, la ausencia de notificación y, cuarto, que el interesado acuda ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Ahora bien, frente a los presupuestos de procedencia del silencio administrativo positivo en relación con el recurso de reconsideración establecido en el Estatuto Tributario, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha mantenido la misma línea en el sentido de señalar que son tres los requisitos de procedencia: primero, debe presentarse la interposición en debida forma del recurso de reconsideración ante la administración que recauda impuestos, segundo, el silencio de la administración dentro del término legal, es decir, el silencio dentro del año siguiente a su interposición en debida forma y, tercero, se requiere de la notificación dentro del acto administrativo que resuelve el recurso dentro del año siguiente a su interposición, tal y como se ha considerado en las sentencias con radicado número 19549 y 19484, en pronunciamientos del 13 de marzo de 2014 y 6 de marzo de 2014, respectivamente.

Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que para la configuración del silencio administrativo debe presentarse la solicitud o interposición del recurso ante la administración, el silencio de la administración dentro del término legal y la ausencia de notificación del acto que resuelve la petición o recurso.

1.2.2. Efectos del Silencio Administrativo

El legislador en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), introdujo una nueva hipótesis en la que la ausencia de respuesta de la administración frente a un requerimiento específico del administrado, se entiende resuelto a su favor. Así lo ha considerado la Corte Constitucional en la sentencia C-875 de 2011, indicando que la regla general en nuestro ordenamiento ha sido que agotados los plazos que tiene la administración para dar respuesta a un requerimiento de carácter general o individual sin que aquella se produzca, ha de entenderse negado el requerimiento, esta figura ha sido denominada “silencio administrativo negativo” y consiste en una ficción para que vencidos los plazos de ley sin una respuesta por parte de la administración, se genere un acto ficto por medio del cual se niega la solicitud elevada, acto que el administrado puede recurrir ante la misma administración o la jurisdicción contenciosa administrativa.

En la sentencia precitada, también se señala que excepcionalmente el legislador determinó que la ausencia de respuesta se entienda resuelta a favor de quien la presentó, figura que se conoce con el nombre de “silencio administrativo positivo”.

En Colombia, las decisiones fictas o presuntas se pueden presentar tanto en la etapa de la formación del acto como en la vía gubernativa. En la primera, prevista en el artículo 83 del CPACA, para darle un término a los procedimientos iniciados exclusivamente a través del derecho de petición en interés individual. En la segunda, establecida en el artículo 86 *Ibidem*, para concluir presuntamente los recursos administrativos interpuestos contra los actos administrativos (Santofimio, 2003)

1.2.3. Silencio Administrativo Negativo

El silencio administrativo negativo, como regla general, se encuentra establecido en el artículo 83 de la Ley 1437 de 2011 y señala que transcurridos tres (3) meses contados a

partir de la presentación de una petición sin que se haya notificado decisión que la resuelva, se entenderá que esta es negativa.⁹

Respecto a la notificación de la decisión de la administración que resuelve una petición o recurso, el Consejo de Estado, mediante sentencia del 23 de noviembre de 2000, radicado número ACU-1723, ha señalado que no dictar el acto como dictarlo durante el término del silencio y no notificarlo o notificarlo con posterioridad, es lo mismo y se entiende que opero el silencio administrativo negativo ya que mientras el interesado desconozca su existencia le es inoponible, es decir, el acto no surte efectos y en consecuencia, el titular puede disfrutar de los derechos derivados del silencio positivo o acudir ante la jurisdicción contenciosa en el caso del silencio negativo.

Sin embargo, puede que el peticionario o recurrente considere que la administración está en la obligación de dar respuesta clara, concreta y de fondo a su solicitud, aunque no se haya dado dentro del término legal, por lo que puede optar por uno de los siguientes caminos adicionales a la de acudir a la jurisdicción contenciosa: a) Esperar indefinidamente a que la administración se digne a dar respuesta o b) Ejercer la acción de tutela para que un juez le garantice su derecho (Rivadeneira, 2009)

1.2.4. Silencio Administrativo Positivo en Materia Tributaria

Solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones legales especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva¹⁰, en este caso, existe un acto individual que no puede desconocerse con otra decisión¹¹, sin embargo, cuando la

⁹ Adicionalmente, el artículo 83 de la Ley 1437 de 2011 establece que en los casos en que la ley señale un plazo superior a los tres (3) meses para resolver la petición sin que esta se hubiere decidido, el silencio administrativo se producirá al cabo de un (1) mes contado a partir de la fecha en que debió adoptarse la decisión, así mismo, indica que la ocurrencia del silencio administrativo no excusara a la Administración del deber de decidir sobre la petición inicial, salvo que el interesado haya hecho uso de los recursos contra el acto presunto, o que habiendo acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se haya notificado auto admisorio de la demanda.

¹⁰ Ley 1437 de 2011, art. 84.

¹¹ Así mismo, Palacio Hincapié (2010) señala que una de las diferencias entre el silencio administrativo positivo y el silencio administrativo negativo es que ambos, si bien operan por ministerio de la ley, pues no requieren de declaración judicial que lo reconozca, el primero lo hace de manera automática y el otro no, pues

administración no reconoce los efectos positivos de su silencio, el peticionario o recurrente, podrá acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa una vez lo haya protocolizado¹².

Adicionalmente, Daza Rojas (2012) considera que el silencio administrativo positivo brinda las características de verdadero acto administrativo, y pone en actividad a la administración, la que debe en sede administrativa revisar si el acto proferido se ajusta a los requisitos exigidos por la ley, o al contrario se encuentra inmerso en una de las causales de ilegalidad para que proceda a erradicarlo de la vida jurídica mediante la figura de la revocatoria directa.

El silencio positivo se caracteriza a) por la existencia de un acto administrativo presunto o ficto, b) se resuelve favorablemente la petición del administrado (contribuyente), c) luego de configurarse dicho acto presunto, la administración no puede contrariarlo o revocarlo, sino en casos excepcionales y, d) el acaecimiento del acto ficto agota la vía gubernativa (Epiá Silva, 2014).

Por otro lado, Gómez Rey y Rodríguez (2012) señalan que los requisitos para que la petición o recurso puedan configurar el silencio administrativo son: a) que sea expreso, b) que sea concreto e identificables, c) que sea lícita y, d) que sea materialmente posible bajo el derecho.

En materia de impuestos, el Estatuto Tributario ha establecido en los artículos 720 y 732 que la decisión sobre los recursos que interponen los contribuyentes en relación con las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones y demás actos controvertibles

el administrado frente al silencio negativo puede optar por varias alternativas como demandar inmediatamente, esperar que le contesten o interponer recursos de ser procedentes, mientras que frente al silencio positivo, sólo le queda la opción de hacerlo valer ante la Administración y ésta queda imposibilitada por competencia temporal para proferir cualquier decisión sobre ese asunto.

¹² El artículo 85 de la Ley 1437 de 2011 señala que la persona que se hallare en las condiciones previstas en las disposiciones legales que establecen el beneficio del silencio administrativo positivo, protocolizará la constancia o copia de que trata el artículo 15, junto con una declaración jurada de no haberle sido notificada la decisión dentro del término previsto. La escritura y sus copias auténticas producirán todos los efectos legales de la decisión favorable que se pidió, y es deber de todas las personas y autoridades reconocerla así. Para efectos de la protocolización de los documentos de que trata este artículo se entenderá que ellos carecen de valor económico.

en relación con los impuestos, la administración debe resolver los recursos en el término de un año, so pena de operar el silencio administrativo positivo.

1.2.5. Protocolización del silencio administrativo positivo

La Corte Constitucional en la sentencia C-875 de 2011 señala que excepcionalmente el legislador determinó que la ausencia de respuesta se entienda resuelta a favor de quien la presentó, figura que se conoce con el nombre de “silencio administrativo positivo”. En este evento, la omisión de respuesta genera a favor del interesado su resolución en forma afirmativa, la que se debe protocolizar en la forma en que lo determina el artículo 85 del CPACA, para hacer válida su pretensión.

La norma en mención señala como procedimiento para invocar el silencio administrativo positivo, protocolizar en escritura pública la constancia o copia de que trata el artículo 15 del CPACA¹³, junto con una declaración jurada de no haberle sido notificada la decisión dentro del término previsto, la escritura pública y sus copias auténticas producen todos los efectos legales de la decisión favorable que se pidió, y es deber de todas las personas y autoridades reconocerlas así

El anterior procedimiento es de obligatorio cumplimiento, ya que el numeral 5 del artículo 87 de la ley 1437 de 2011 establece que el acto administrativo quedará en firme desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 ibídem para el silencio administrativo positivo.

No obstante, es necesario advertir desde ya, que el procedimiento consagrado en el artículo 85 del CPACA no se aplica al silencio administrativo positivo establecido en el artículo 734 del Estatuto Tributario, como veremos más adelante.

¹³ El artículo 15 de la Ley 1437 de 2011 establece que las peticiones podrán presentarse verbalmente o por escrito, frente a la petición verbal, si una persona pide constancia de haberla presentado, el funcionario la expedirá en forma sucinta, y en relación con las peticiones escritas se podrá acompañar una copia que, autenticada por el funcionario respectivo con anotación de la fecha y hora de su presentación, y del número y clase de los documentos anexos, tendrá el mismo valor legal del original y se devolverá al interesado.

1.3. Oportunidad para presentar la demanda contra actos producto del silencio administrativo

En relación con la oportunidad para presentar demandas contra actos producto del silencio administrativo, es necesario indicar que, el literal d) del artículo 164 del CPACA señala que se pueden presentar en cualquier tiempo, es decir, si la administración no resuelve en el año el recurso de reconsideración interpuesto por parte del contribuyente, emerge el silencio administrativo con efectos positivos y el contribuyente queda habilitado para acudir a la vía judicial en cualquier momento, con el fin de que se le conceda lo solicitado en el recurso.

Respecto a la oportunidad para presentar la demanda contra actos producto del silencio administrativo, Betancur Jaramillo (2009) establece que interpuestos los recursos o formulada la petición inicial, la administración tendrá el término establecido en la ley para decidir aquellos o resolver ésta, según el caso, si no lo hace, el administrado podrá esperar indefinidamente que a la administración resuelva lo propuesto o acudir en cualquier tiempo después del vencimiento del plazo y antes de la decisión de la administración, a la jurisdicción contenciosa administrativa alegando la operancia del silencio.

De lo considerado por Betancur y aplicándolo al tema de investigación, se puede deducir que la administración puede resolver el recurso de reconsideración presentado ante la administración para la devolución de pago en exceso de los impuestos aún después de haberse vencido el término para decidirlo, y la oportunidad para acudir a la vía jurisdiccional, en este caso, estaría sujeto al término de los cuatro meses establecido en el código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo a partir de la notificación de dicho acto, que aunque extemporáneo y afectado, no puede tenerse como inexistente.

Sin embargo, la mayoría de los tratadistas difieren de la anterior apreciación, por ejemplo, Palacio Hincapié (2010), Rivadeneira Bermúdez (2009) y Santofimio Gamboa (2003) señalan que el administrado puede acudir a la vía jurisdiccional en cualquier tiempo después de vencido el plazo que tiene la administración para decidir los recursos, en razón a que el silencio es un castigo a la inercia de la administración.

2. Jurisprudencia en vigor del Consejo de Estado sobre el silencio administrativo positivo en materia tributaria

Antes de establecer la jurisprudencia en vigor del Consejo de Estado sobre el silencio administrativo positivo en materia tributaria, es importante revisar los conceptos de “antecedente”, de “precedente” y de “jurisprudencia en vigor”. Sobre este asunto, la Corte Constitucional mediante la sentencia SU-230 de 2015 señaló respecto al antecedente que:

(...) se refiere a una decisión de una controversia anterior a la que se estudia, que puede tener o no algunas similitudes desde el punto de vista fáctico, pero lo más importante es que contiene algunos puntos de derecho (e.g. conceptos, interpretaciones de preceptos legales, etc.) que guían al juez para resolver el caso objeto de estudio. Por tanto, los antecedentes tienen un carácter orientador, lo que no significa (a) que no deban ser tenidos en cuenta por el juez a la hora de fallar, y (b) que lo eximan del deber de argumentar las razones para apartarse, en virtud de los principios de transparencia e igualdad.¹⁴

Al mismo tiempo y en cuanto al precedente¹⁵, la Corte Constitucional indicó que:

(...) por regla general, es aquella sentencia o conjunto de sentencias que presentan similitudes con un caso nuevo objeto de escrutinio en materia de (i) patrones fácticos y (ii) problemas jurídicos, y en las que en su ratio decidendi

¹⁴ Este concepto fue introducido por la Sala Séptima de Revisión de la Corte Constitucional en la sentencia T-830 de 2012 mediante la cual se estudió el “desconocimiento del precedente” como una de las causales de procedibilidad de la acción de tutela contra decisiones judiciales. En ese orden, consideró relevante establecer la diferencia entre los conceptos de “antecedente” y “precedente”.

¹⁵ Según el doctrinante Pierluigi Chiassoni en su libro “Desencanto para abogados realistas”, el precedente judicial puede ser entendido en cuatro acepciones; (i) precedente-sentencia, (ii) precedente-ratio, (iii) precedente-ratio autoritativo y (iv) precedente- ratio decidendi consolidada o precedente orientación. Este último hace referencia a “es la ratio decidendi por hipótesis común a –y repetida en- una serie (considerada) significativa de sentencias pronunciadas en un arco de tiempo anterior (...) cuya ratio tienen que ver con la decisión sobre hechos y cuestiones del mismo, o similar tipo, con hechos y cuestiones sobre las cuales se trata decidir ahora, (...)”. Esta acepción es el precedente entendido en el sentido más restringido según el autor. Las demás acepciones hacen referencia similar al concepto propuesto por la Corte Constitucional en el sentido en que debe ser una sentencia anterior que trata de hechos cuestiones y elemento muy similares al caso que se pretende resolver (Corte Constitucional, Sentencia SU-230 de 2015).

se ha fijado una regla para resolver la controversia, que sirve también para solucionar el nuevo caso. (Sentencia T-737 de 2015)

En algunos fallos de revisión de tutela, la Corte Constitucional mediante sentencia T-830 de 2012 ha diferenciado entre dos clases de precedentes, el horizontal y el vertical, teniendo en cuenta quién es el que profiere la providencia previa. El precedente horizontal hace referencia a aquellas sentencias fijadas por autoridades de la misma jerarquía, y el precedente vertical se relaciona con los lineamientos sentados por las instancias superiores encargadas de unificar jurisprudencia dentro de la respectiva jurisdicción (Corte Suprema de Justicia o el Consejo de Estado) o a nivel constitucional (Corte Constitucional).

En cambio, la jurisprudencia en vigor corresponde a la interpretación judicial sucesiva y homogénea sobre un tema particular (precedente), cuando estudian casos con hechos similares en los que debe aplicarse la regla jurisprudencial vigente (Corte Constitucional, Sentencia SU-230 de 2015).

Teniendo claro lo anterior y habiéndose desarrollado el concepto y los presupuestos de procedencia del silencio administrativo, el trámite y la normatividad del recurso de reconsideración regulado en el Estatuto Tributario y la oportunidad para presentar la demanda contra actos presuntos, ahora estableceremos la jurisprudencia en vigor del Consejo de Estado en relación con el procedimiento de devoluciones de pago en exceso de impuestos en los siguientes aspectos: a) Término para que se configure el silencio administrativo positivo, b) Protocolización del silencio administrativo positivo del artículo 734 del Estatuto Tributario, c) Pérdida de fuerza ejecutoria del silencio positivo y, d) Intereses corrientes y moratorios por denegación de la solicitud de devolución de pago en exceso.

2.1. Término para que se configure el silencio administrativo positivo

Como se expuso anteriormente, el Estatuto Tributario prescribe en su artículo 732 que la administración debe resolver los recursos de reconsideración en el término de un año contado a partir de su interposición en debida forma, so pena de operar el silencio administrativo positivo establecido en el artículo 734 *ibídem*.

Al respecto, el Consejo de Estado en la sentencia con radicado 15532 de 2007 interpretó el alcance de la expresión “resolver” como la “notificada legalmente” dentro de la oportunidad legal, en razón a que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes, por lo tanto, el Consejo de Estado consideró que el acto administrativo que decide el recurso de reconsideración, debe ser oportuno, para evitar que se configure la figura que acarrea que las pretensiones del administrado se entiendan falladas a su favor.

En el 2010, la máxima corporación de lo contencioso administrativo en sentencia con radicado 17142 señaló respecto al término para resolver los recursos, que en los eventos en los que la norma utiliza vocablos que no permiten dilucidar la voluntad del legislador debe entenderse incluida la notificación, porque sólo a partir de la notificación el acto es eficaz¹⁶. (Consejo de Estado, Sentencia 17142 de 2010).

Posteriormente, el Consejo de Estado incorporó en la sentencia con radicado 19515 de 2013 lo expuesto en las anteriores decisiones judiciales adicionando que respecto al momento en el cual debe entenderse la interposición en debida forma del recurso de reconsideración, debe tenerse en cuenta la fecha de su interposición, es decir, en la que el contribuyente presentó el recurso ante la administración¹⁷.

Finalmente, el Consejo de Estado, en reciente sentencia con radicado 21559 de fecha 26 de mayo de 2016, reiteró la jurisprudencia de su corporación y citó lo establecido en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario el cual indica que los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración, son nulos cuando no se notifiquen dentro del término legal.

¹⁶ Adicionalmente, el Consejo de Estado en la sentencia con radicado número 17142 de 2010 advirtió que el término del año previsto en el artículo 732 del E.T. es un término preclusivo, porque el artículo 734 del E.T. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento, en consecuencia, se entiende que, al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto es nulo.

¹⁷ En la sentencia con radicado número 19515 de 2013, el Consejo de Estado precisó que el término de un año para resolver el recurso de reconsideración se cuenta a partir de presentación ante la Administración y no desde el auto de admisión.

2.2. Protocolización del silencio administrativo positivo del artículo 734 del Estatuto Tributario.

En relación con la obligación de protocolizar por escritura pública el silencio de la administración en la decisión del recurso de reconsideración, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado hace tiempo que tal como se encuentra redactado el artículo 734 del E.T., el silencio administrativo opera si transcurrido el término de un año, el recurso no se ha resuelto, caso en el cual existe una previsión especial, diferente a la consagrada en las normas generales del antiguo y nuevo código contencioso administrativo, que impone a la administración que reconozca su operancia, bien sea de oficio o a petición de parte, previsión esta que consagra un procedimiento diferente al de la protocolización que exige el código contencioso, para su reconocimiento. (Consejo de Estado, Sentencia 11610 de 2001)

Así mismo, en reciente pronunciamiento de la máxima corporación de lo contencioso administrativo se consideró que:

(...) es importante precisar que el administrado adquiere el derecho a que se reconozcan los efectos del silencio administrativo positivo solo cuando se cumplen las condiciones previstas en la ley para que este se configure, pues es la ley la que otorga efectos jurídicos positivos a la abstención de la administración de resolver un recurso o una petición.

Por lo mismo, si no se cumplen los requisitos fijados en la ley para que exista el silencio administrativo positivo, la escritura protocolizada no produce “los efectos legales de la decisión favorable”, a que se refiere el artículo 42 del código contencioso administrativo, pues, precisamente, dicha decisión ficta no existió. Así se desprende de la norma en mención, conforme con la cual “La persona que se hallare en las condiciones previstas en las disposiciones legales que establecen el beneficio del silencio administrativo positivo” debe protocolizar los documentos a que se refiere esta disposición. (Consejo de Estado, Sentencia 21151 de 2015)

En el mismo orden de ideas, no es la protocolización de unos documentos ni la declaración de la administración lo que determina que exista una decisión ficta positiva frente a la decisión del recurso de reconsideración. La existencia de un acto ficto positivo depende solo del cumplimiento de los supuestos previstos en la ley para su operancia.

Por último, en sentencia con radicado número 19610 de fecha 10 de diciembre de 2015 la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reiterado que en el E.T. no está contemplada la protocolización del recurso de reconsideración, ni la obligación de rendir una declaración jurada del recurrente, pues se entiende que la autoridad tributaria es la que verifica si el recurso se resolvió o no por fuera del plazo legal, sin embargo, agrega que debe existir un acto administrativo expreso que decida declarar configurado o no el silencio administrativo positivo y en el caso que la administración no lo declare, este acto debe ser demandado junto con el acto que decide de fondo la situación jurídica del contribuyente, así como con el acto que haya resuelto el recurso de reconsideración, en caso de haberse proferido extemporáneamente.

2.3. Pérdida de fuerza ejecutoria del silencio positivo.

A propósito de la oportunidad para presentar demandas contra actos producto del silencio administrativo, es importante recordar que el literal d) del artículo 164 del CPACA señala que se pueden presentar en cualquier tiempo. No obstante, el Consejo de Estado en sentencia con radicado número 19482 de fecha 30 de agosto de 2016 ha señalado en relación con la pérdida de fuerza de ejecutoria del silencio positivo que:

(...) El acto administrativo particular surge de una actuación administrativa que, conforme con el artículo 4¹⁸ de la Ley 1437 —cuya redacción coincide con la que antes tenía el artículo 4 del Decreto 01 de 1984—, puede iniciarse a petición de parte: en ejercicio del derecho de petición en interés particular, o en

¹⁸ Artículo 4. Formas de iniciar las actuaciones administrativas. Las actuaciones administrativas podrán iniciarse:

1. Por quienes ejerciten el derecho de petición, en interés general.
2. Por quienes ejerciten el derecho de petición, en interés particular.
3. Por quienes obren en cumplimiento de una obligación o deber legal.
4. Por las autoridades, oficiosamente.

cumplimiento del administrado de una obligación o un deber legal (deber de declarar renta, por ejemplo), o de oficio.

En materia tributaria, las actuaciones administrativas también se pueden iniciar en ejercicio del derecho de petición en interés particular. Tal es el caso de la actuación administrativa iniciada para que se le reconozca a un contribuyente la devolución de ciertas sumas de dinero, ora porque constituyen un saldo a favor, un pago en exceso o un pago de lo no debido.

Esta actuación administrativa culmina, por regla general, con un acto administrativo expreso que decide favorable o desfavorablemente la petición. Por excepción, esa actuación puede culminar con un acto administrativo ficto positivo. Esto ocurre, como se precisó anteriormente, cuando la administración omite resolver en tiempo, esto es, en el año, el recurso reconsideración interpuesto contra el acto que negó la petición de devolución. En este caso, se reitera, el artículo 734 del E.T. dispone que el recurso se entiende resuelto a favor del contribuyente, lo que quiere decir que la petición de devolución del saldo a favor, del pago en exceso o de lo no debido se entendería aceptada.

Es, por lo tanto, la ley, en este caso, el Estatuto Tributario, la que, por excepción, le da al silencio de la administración el efecto análogo al de una decisión expresa. Además, se presenta como una decisión adversa a sus propios intereses y correlativamente positiva a favor del administrado. Se trata, entonces, de un acto declarativo¹⁹ del que se deriva el efecto jurídico que la propia ley manda, y, como tal, sujeto a las mismas reglas de los actos expresos, en especial, la presunción de legalidad y su virtual obligatoriedad.

De otra parte, los actos administrativos fictos nacidos del silencio administrativo positivo también le son aplicables las reglas previstas para la pérdida de la fuerza ejecutoria de los actos administrativos expresos establecidos en el artículo 91 del CPACA:

¹⁹ Manuel María Díez (1993) explica que los actos que tienen por objeto el nacimiento, modificación o extinción de un derecho, obligación, interés, etc., vale decir una modificación de la condición jurídica existente, se llaman constitutivos o innovativos. Y que existen otros actos que tienen por efecto hacer valer, realizar, conservar o tutelar un poder o derecho por efecto hacer valer, realizar, conservar o tutelar un poder o derecho preexistente, sin producir efectos innovativos. Estos actos se llaman declarativos.

1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.
2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
3. Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.
4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
5. Cuando pierdan vigencia.

Como se observa, el numeral 3 señala que los actos administrativos pierden fuerza ejecutoria cuando al cabo de 5 años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos. Para el caso del silencio de la administración por no decidir el recurso de reconsideración, el término comienza a correr a partir del día siguiente a la configuración del silencio positivo.

2.4. Intereses corrientes y moratorios por denegación de la solicitud de devolución de pago en exceso.

El artículo 850 del E.T. establece que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden solicitar su devolución. Además, dispone que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debe devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

En el mismo sentido, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que el procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos en exceso y de lo no debido es el previsto para los saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias y, por tanto, se debe atender lo dispuesto en los artículos 850 y 855 del E.T. (Consejo de Estado, Sentencia 19587 de 2016)

Respecto a los intereses que surgen sobre los impuestos devueltos, es necesario indicar que proceden tanto los intereses corrientes como los moratorios establecidos en el artículo 863

del E.T., tal como lo ha señalado la máxima corporación de lo contencioso administrativo (Consejo de Estado, Sentencia 17973 de 2013)

Frente a la acusación de los intereses corrientes, se han reconocido desde la fecha de la notificación del acto administrativo que niega la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a instancias judiciales, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución

Por otro lado, los intereses moratorios se ocasionan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha de consignación, giro del cheque o emisión del título²⁰, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la obligación se hace exigible, es decir, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido²¹.

²⁰ Estatuto tributario, art. 863, inc. 3.

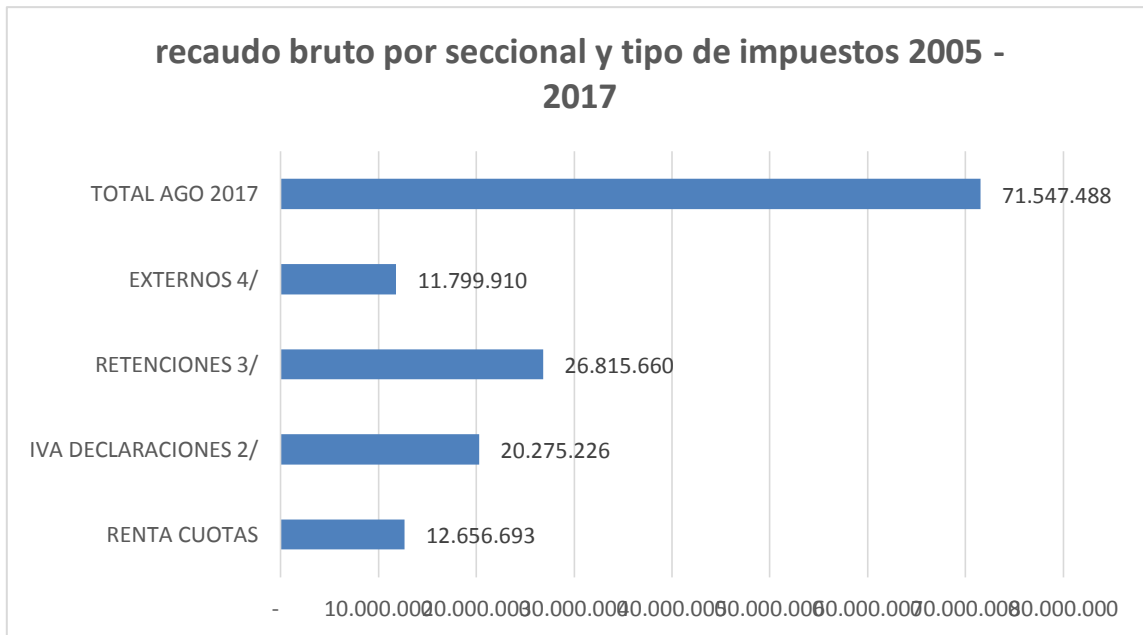
²¹ Consejo de Estado, Sentencia 21559 de 2016).

Capítulo Segundo:

Afectación al patrimonio estatal con ocasión de la inexistencia de la caducidad para el silencio administrativo positivo de que trata el Estatuto Tributario sobre el recurso de reconsideración.

1. Implicaciones fácticas de la inexistencia de la caducidad para el caso de silencio administrativo positivo.

Para comprender cuáles son las implicaciones que se presenta en el caso objeto de investigación, y poder comprender la importancia de que concurra la caducidad en los casos ya expuestos, es de gran relevancia establecer cuánto dinero obtiene el Estado gracias a los tributos e impuestos, realidad que se vislumbrar gracias a la siguiente gráfica.

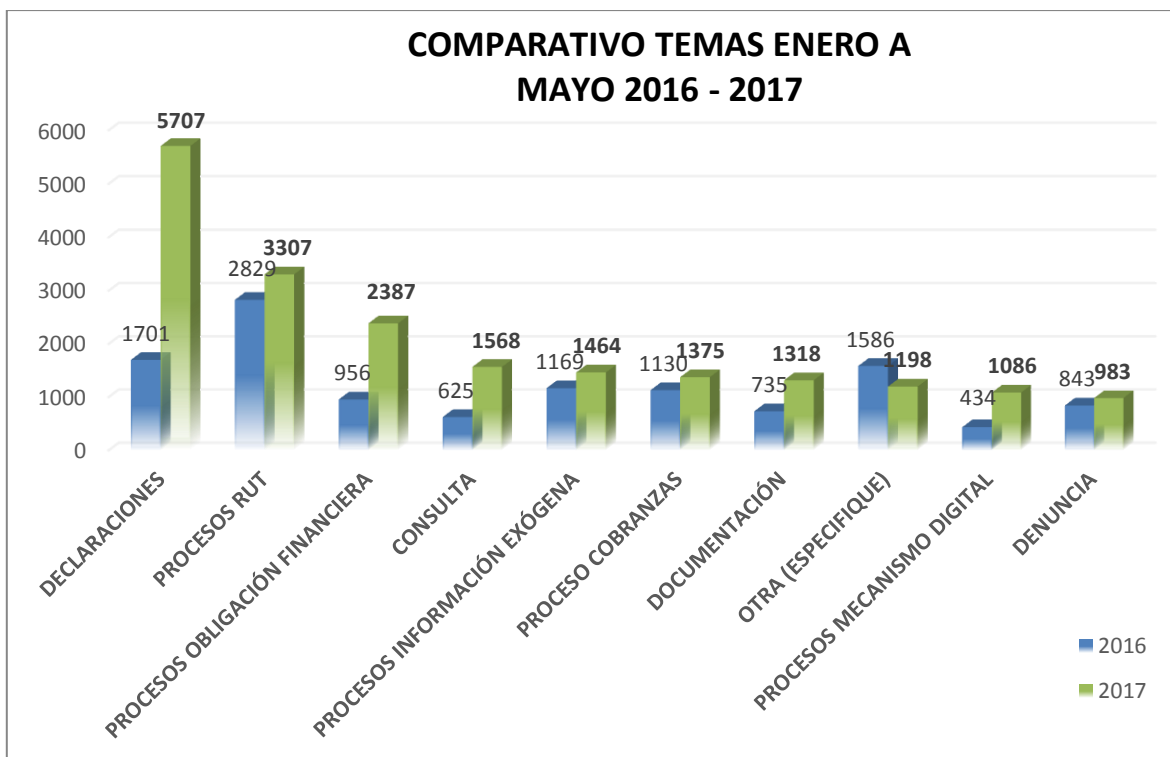


Fuente: reporte recaudo bruto por seccional y tipo de impuestos 2005 - 2017 DIAN 2017

De esta manera para agosto del año 2017, el Estado recibió un aproximado de \$ 71.547.488 gracias a retenciones, IVA declaraciones y otros impuestos. En este contexto debe hacerse hincapié en la relevancia de las declaraciones y retenciones para este recaudo como se contempla en la gráfica. Ahora bien, para comprender las implicaciones del silencio administrativo positivo que se ha venido estudiando y su detrimento en el patrimonio debe

establecerse que las retenciones y declaraciones son los impuestos que más representan tributo para el Estado.

Bajo esta premisa se debe mencionar que para el mismo periodo se presentaron un total de 2.086 reclamos según la comisión de atención al ciudadano de la DIAN, comisión que igualmente los divide temáticamente, como lo vislumbra la siguiente grafica



Fuente: comisión de atención al ciudadano de la DIAN 2017

Coligiéndose que el mayor número de reclamaciones se presenta por las declaraciones y sus retenciones, los mismos impuestos que generan mayor ingreso al Estado. De estas según la misma información de la DIAN hay cerca de 945 solicitudes vencidas, las cuales representaría el 45% de los reclamos dentro de los cuales se integran los recursos de reconsideración, que afectarían directamente los ingresos del Estado pues representarían silencios administrativos positivos por los cuales se presentara una disminución en estos.

De acuerdo a lo informado por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN en el formulario No. 14749008750860 se presentaron los siguientes recursos desde el año 2015 hasta el mes de junio del año 2018:

AÑO 2015		
	No. de Recibidos	No. de Fallos
Recursos Aduaneros	98	86
Recursos Tributarios	850	1004
Revocatorios Aduaneras	8	8
Revocatorias Tributarias	53	59
TOTAL	1009	1157

AÑO 2016		
	No. de Recibidos	No. de Fallos
Recursos Aduaneros	159	130
Recursos Tributarios	764	824
Revocatorios Aduaneras	7	7
Revocatorias Tributarias	46	52
TOTAL	976	1013

AÑO 2017		
	No. de Recibidos	No. de Fallos
Recursos Aduaneros	140	156
Recursos Tributarios	655	690
Revocatorios Aduaneras	8	7
Revocatorias Tributarias	54	45
TOTAL	857	898

AÑO 2018		
	No. de Recibidos	No. de Fallos
Recursos Aduaneros	29	31
Recursos Tributarios	284	316
Revocatorios Aduaneras	3	3
Revocatorias Tributarias	17	9
TOTAL	333	359

Por otro lado y de acuerdo a lo informado por la DIAN, con base en la información registrada en el “Sistema Informático e-kogui”, el cual es administrado por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE), cuenta con una base datos de procesos judiciales registrados en el sistema, entre ellas las más afines con el presente trabajo de investigación son:

1. Ilegalidad del acto administrativo que niega la devolución o compensación de obligaciones aduaneras.
 - Ilegalidad del acto administrativo que niega la devolución o compensación de obligaciones tributarias.
 - Ilegalidad del acto administrativo que rechaza solicitud devolución por pago de lo no debido.
 - Omisión en la devolución oportuna de tributos aduaneros pagados en exceso

De los procesos radicados en el Sistema Informático e-kogui, filtrados a partir del año 2015, tomando este año como el año en que se admitió la demanda, se encuentran a la fecha 143 demandas, todos ellos de procesos activos a la fecha, lo cual afectaría el patrimonio del Estado en caso de accederse a las pretensiones de las demandas, más los intereses que puedan causarse con ocasión a la negación de la devolución de obligaciones tributarias presentándose un posible detrimento patrimonial.

2. Concepto de Caducidad

La caducidad para Mora Caicedo y Rivera Martínez (2008), está ligada con el concepto de plazo extintivo en sus especies de perentorio e improrrogable, el que, vencido, la produce sin necesidad de actividad alguna ni del juez de la parte contraria. Por lo tanto, afirma que hay caducidad cuando no se ha ejercido un derecho dentro del término que ha sido fijado por la ley para su ejercicio.

En similar sentido, Morales Molina (1985) indica que “consiste en que la ley establezca determinados plazos perentorios e improrrogables para intentar ciertos procesos. O sea que se presenta cuando no se ha ejercitado un derecho dentro del término fijado por la ley para ello”.

Así mismo, Devis Echandía (1978) considera a la caducidad como presupuesto procesal de la acción para señalar que ella se configura “cuando la ley ha señalado un término para su ejercicio y de la relación de los hechos de la demanda o de sus anexos resulta que está ya vencido”.

Para Palacio Hincapié (2010), la caducidad es “un fenómeno procesal en virtud del cual, por el solo transcurso del tiempo sin que se haya hecho uso de la acción judicial, se pierde para el administrado la posibilidad de demandar el acto administrativo en la vía jurisdiccional” y sólo basta la concurrencia de dos supuestos “el transcurso del tiempo y el no ejercicio de la acción”

En suma, se entiende por caducidad como la sanción que consagra la ley por el no ejercicio oportuno del derecho de acción, según Mora y Rivera (2008) la caducidad consiste en:

La extinción de la acción, por vencimiento del término concedido para ello, institución que se justifica ante la conveniencia de señalar un plazo invariable para que quien se pretende titular de un derecho opte por ejercitarlo o renunciarlo a él, fijado en forma objetiva, sin consideración a situaciones personales del interesado, no susceptible de interrupción ni de renuncia por parte de la administración. (p. 274).

2.1. Caducidad en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho

El literal d) del numeral 2 del artículo 164 del CPACA señala que cuando se pretenda la nulidad y restablecimiento del derecho, la demanda deberá presentarse dentro del término de cuatro (4) meses contados a partir del día siguiente al de la comunicación, notificación, ejecución o publicación del acto administrativo, según el caso.

Sin embargo, cuando se pretenda la nulidad y restablecimiento del derecho de los actos administrativos producto del silencio de la administración, se podrá demandar en cualquier tiempo, por no existir caducidad.

2.2. Consecuencias de la inexistencia de caducidad

Es necesario indicar que para Palacio (2010), la caducidad está establecida por razones de seguridad jurídica e interés general, para darle estabilidad al acto expedido por la administración y a las relaciones surgidas entre ésta y el administrado, de esta fuente jurídica la relación entre estos sujetos está comprendida en la base del desarrollo normativo armónico según Rosember (2009), sostiene que la razón de ser de la caducidad es proteger o garantizar el principio de estabilidad de las decisiones administrativas, así como la legalidad de todas sus demás manifestaciones.

Respecto a la seguridad jurídica, Radbruch (1978) considera que “la necesidad de la seguridad jurídica consiste en el fin del derecho, en definir el derecho justo, y por esa razón se debe estatuir, además debe tener la fuerza necesaria para imponer lo estatuido”; según Regueros (2010), “es necesaria para la claridad, previsibilidad y firmeza del derecho”; para Kaufmann (2002), “es indispensable para la certeza y eficacia del derecho”.

Si bien es cierto que el silencio administrativo fue previsto por el legislador como mecanismo de sanción a la administración morosa, también lo es que la ley al permitir que se pueda demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo, en especial en materia tributaria los cuales tienen efectos positivos, vulnera para la administración principios y derechos constitucionales (Santofimio, 2003), habida cuenta que la existencia de términos de caducidad para la acción del Estado atienden a finalidades

de seguridad jurídica, garantía del debido proceso y eficiencia administrativa (Corte Constitucional, Sentencia C-401 de 2010)

El objetivo de la caducidad es impedir que situaciones permanezcan en el tiempo sin que sean definidas, para proteger y garantizar el principio de seguridad jurídica, en este caso, de las entidades públicas que se encargan de recaudar impuestos, y así lo ha establecido la Corte Constitucional, al indicar sobre la caducidad que: “Dichos plazos constituyen entonces, una garantía para la seguridad jurídica y el interés general. Y es que la caducidad representa el límite dentro del cual el ciudadano debe reclamar del Estado determinado derecho”. (Corte Constitucional, Sentencia C – 115 de 1998).

Ahora bien, frente a la función del legislador de establecer términos de caducidad de las acciones, la Corte Constitucional en sentencia C-800 de 2000 consideró que:

Para la Corte la fijación de un término breve no es per se inconstitucional. Debe ser estudiado el fin que se persigue y los otros elementos normativos, a la luz del derecho sustancial, para definir si resulta o no razonable, proporcional y adecuado para el propósito de asegurar el efectivo acceso a la administración de justicia y las garantías constitucionales.

Podría decirse, inclusive, que, dependiendo del telos de la norma, un plazo corto puede ser lo indicado para garantizar el derecho que se pretende proteger, y, al contrario, uno demasiado amplio -dentro de ciertos supuestos- podría conspirar contra el indicado objetivo. Y, obviamente, puede ocurrir lo contrario.

Como se expuso anteriormente, las demandas contra actos producto del silencio administrativo en general, se pueden demandar en cualquier tiempo, por consiguiente, en materia tributaria donde los efectos son positivos, los contribuyentes demandan mucho tiempo después de haberse configurado el silencio administrativo para reclamar judicialmente, además de la devolución del pago en exceso del impuesto, los intereses que se han generado desde el momento en que la administración debió resolver el recurso de

reconsideración hasta el día en que se realice el pago, ya que entre más tiempo se demoren los contribuyentes en presentar la demanda, así mismo acrecientan los intereses que la administración debe pagar en caso de condena.

En consecuencia, no es conveniente que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria, toda vez que se afecta la seguridad jurídica y el patrimonio público de las entidades que recaudan impuestos por no consagrar la ley un límite de tiempo razonable para que las personas ejerzan la acción judicial ante la jurisdicción contenciosa, permitiendo que exista para la administración el riesgo permanente de ser demandado en cualquier tiempo, y ser condenado al pago de altas sumas de dinero por intereses cuando se instauran las demandas en un tiempo extenso desde que opero el silencio administrativo positivo. En este sentido, la Corte Constitucional en sentencia C-115 de 1998 señaló que:

(...) la posibilidad de ejercer la acción de reparación directa en cualquier tiempo, como lo pretende el actor, no sólo vulneraría los derechos al debido proceso y a la pronta administración de justicia, sino la seguridad y certeza jurídicas en que se fundamenta el Estado de Derecho.

En relación a la seguridad jurídica, Betancur Jaramillo (2009) señala que por la necesidad que tiene el Estado de estabilizar las situaciones jurídicas, la caducidad juega un papel decisivo, ya que cierra toda posibilidad al debate jurisdiccional y acaba así con la incertidumbre que representa para la administración la eventualidad de la revocación o anulación de sus actos en cualquier tiempo posterior a su expedición. De allí que para evitar esa incertidumbre se haya señalado por el legislador un plazo perentorio, más allá del cual no podrá la acción ejercerse, dándole aplicación al principio de que el interés general de la colectividad y la estabilidad de las situaciones jurídicas deben prevalecer sobre el individual de la persona afectada.

Es importante señalar que el principio de seguridad jurídica está en la base de nuestro ordenamiento, y su objetivo consta en que las situaciones jurídicas cumplidas no se mantengan en estado precario todo el tiempo, con detrimento del orden y patrimonio

público. Seguidamente, la caducidad, como institución jurídica que viene a dar término a las relaciones jurídicas en virtud de un plazo determinado, coadyuva en esta función primordial, en tanto su objetivo primordial es dar seguridad jurídica. Por eso, no es conveniente que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria en Colombia.

Así las cosas, se observa la importancia de la caducidad como fenómeno o institución jurídica procesal que salvaguarda la seguridad jurídica de la administración e imposibilita la acción judicial fuera del término previsto por la ley.

Por todo lo anterior, se puede concluir que ejercer la acción judicial en busca de declarar la configuración del acto administrativo ficto o presunto a favor del contribuyente en cualquier tiempo, afecta desproporcionalmente a la administración y no es conveniente para el Estado.

Conclusiones

Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución, así pues, existe para la administración la obligación de resolver dentro del término establecido por la ley las peticiones presentadas ante ella.

Por regla general en nuestro ordenamiento una vez agotados los plazos que tiene la administración para dar respuesta sin que aquella se produzca, ha de entenderse negado el requerimiento, esta figura ha sido denominada “silencio administrativo negativo” y excepcionalmente la ausencia de respuesta se entiende resuelta a favor de quien la presentó, figura que se conoce con el nombre de “silencio administrativo positivo”.

En materia tributaria, cuando el contribuyente al momento de declarar cometió algún error que represente un mayor pago en el impuesto y lesione su patrimonio, tiene la oportunidad de corregir ese error, en ese caso, debe presentar a la administración un proyecto de corrección, y ésta decide si acepta o no la corrección.

En efecto, si la administración no acepta la corrección propuesta por el contribuyente, éste puede presentar el recurso de reconsideración contra la decisión que negó la petición manifestando los motivos de inconformidad por el cual considera que se debe acceder a la corrección con el fin de obtener la devolución de pago en exceso sobre el impuesto.

Así pues, el Estatuto Tributario señala en los artículos 720 y 732 que la decisión sobre el recurso de reconsideración que interponen los contribuyentes en relación con las liquidaciones oficiales, resoluciones que imponen sanciones y demás actos controvertibles en relación con los impuestos, deben resolverse en el término de un año, so pena de operar el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 734 del mismo Estatuto.

Por lo anterior, los contribuyentes solicitan directamente ante la administración que se les reconozca los efectos positivos del acto administrativo ficto o presunto derivado del silencio del recurso de reconsideración y acceda a la corrección, sin embargo, por una u otra razón la administración niega su reconocimiento, por lo que no queda otra opción para los contribuyentes que acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa para que la autoridad judicial decida sobre la controversia.

En relación con la oportunidad para presentar demandas contra actos producto del silencio administrativo, el literal d) del artículo 164 del CPACA señala que se pueden presentar en cualquier tiempo, es decir, en este caso no existe caducidad de la acción, por lo que si la administración no resuelve en el año el recurso de reconsideración interpuesto por parte del contribuyente, emerge el silencio administrativo con efectos positivos y el contribuyente queda habilitado para acudir a la vía judicial en cualquier momento, con el fin de que se le conceda lo solicitado en el recurso.

La jurisprudencia en vigor del Consejo de Estado relacionada con el silencio de la administración en el recurso de reconsideración establecido en el E.T. ha considerado que: a) el acto administrativo que decide el recurso debe notificarse dentro del término legal so pena de estar viciado de nulidad, b) la ley no exige la protocolización por escritura pública del silencio de la administración, c) los actos administrativos producto del silencio positivo

le son aplicables las causales de pérdida de ejecutoriedad del artículo 91 del CPACA y, d) proceden los intereses corrientes y moratorios cuando en la sentencia se demuestra la configuración del silencio de la administración.

Si bien es cierto que el silencio administrativo fue previsto por el legislador como mecanismo de sanción a la administración morosa, también lo es que la ley al permitir que se pueda demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo (inexistencia de caducidad), en especial en materia tributaria los cuales tienen efectos positivos, no es conveniente fiscalmente para el Estado y se vulnera para la administración principios y derechos constitucionales. El objetivo de la caducidad es impedir que situaciones permanezcan en el tiempo sin que sean definidas, para proteger y garantizar el principio de seguridad jurídica.

Por la necesidad que tiene el Estado de estabilizar las situaciones jurídicas, la caducidad juega un papel decisivo para garantizar el principio de la seguridad jurídica, ya que cierra toda posibilidad al debate jurisdiccional y acaba así con la incertidumbre que representa para la administración la eventualidad de la revocación o anulación de sus actos en cualquier tiempo posterior a su expedición.

De allí que para evitar esa incertidumbre se haya señalado por el legislador un plazo perentorio, más allá del cual no podrá la acción ejercerse, dándole aplicación al principio de que el interés general de la colectividad y la estabilidad de las situaciones jurídicas deben prevalecer sobre el individual de la persona afectada.

Es importante señalar que el principio de seguridad jurídica está en la base de nuestro ordenamiento, y su objetivo consta en que las situaciones jurídicas cumplidas no se mantengan en estado precario todo el tiempo, con detrimento del orden y patrimonio público.

Seguidamente, la caducidad, como institución jurídica que viene a dar término a las relaciones jurídicas en virtud de un plazo determinado, coadyuva en esta función primordial, en tanto su objetivo primordial es dar seguridad jurídica. Por eso, no es

conveniente que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria en Colombia.

Por consiguiente, en materia tributaria donde el silencio tiene efectos positivos, los contribuyentes demandan mucho tiempo después de haberse configurado el silencio administrativo para reclamar judicialmente, además de la devolución del pago en exceso del impuesto, los intereses que se han generado desde el momento en que la administración debió resolver el recurso de reconsideración hasta el día en que se realice el pago, ya que entre más tiempo se demoren los contribuyentes en presentar la demanda, así mismo acrecientan los intereses que la administración debe pagar en caso de condena.

En consecuencia, no es conveniente para el Estado que los contribuyentes puedan demandar en cualquier tiempo los actos producto del silencio administrativo positivo en materia tributaria, en razón a que se está afectando la seguridad jurídica y el patrimonio público de las entidades que recaudan impuestos por no consagrar la ley un límite de tiempo razonable para que las personas ejerzan la acción judicial ante la jurisdicción contenciosa, permitiendo que exista para la administración el riesgo permanente de ser demandado en cualquier tiempo, y ser condenado al pago de altas sumas de dinero por intereses cuando se instauran las demandas en un tiempo extenso desde que opero el silencio administrativo positivo.

Referencias

- Aguado I Cudolá, V. (2001). *Silencio administrativo e inactividad: límites y técnicas alternativas*. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales.
- Amorocho Martínez, F. C., & Bolívar Ríos, J. E. (6 de junio de 2008). El silencio administrativo y sus matices a la luz de la legislación y la jurisprudencia en un Estado Social de Derecho. *Revista Justicia*, (13), 47-56.
- Ariza Vesga, E. (2012). *La eficacia de la aplicación del silencio administrativo positivo en materia de contribución de valorización en el Distrito Capital* (tesis de maestría). Universidad Nacional de Colombia, Bogotá D. C., Colombia.
- Betancur Jaramillo, C. (2009). *Derecho procesal administrativo*. Medellín, Colombia: Señal Editora.
- Berdejo Viana, A. (4 de junio de 2009). El derecho de petición y las finalidades del silencio administrativo. Algunas concepciones doctrinarias. *Justicia Juris*, 6(11), 25-32.
- Colombia. Ley 167 de 1941. Sobre organización de la jurisdicción Contencioso-administrativa. Enero 7 de 1942. Diario Oficial núm. 24853.
- Colombia. Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989. Diario Oficial núm. 38756.
- Colombia. Decreto 1372 de 1992. Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6a de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones. Agosto 21 de 1992. Diario Oficial núm. 40550.
- Colombia. Ley 6 de 1992. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones. Junio 30 de 1992. Diario Oficial núm. 40490.

Colombia. Ley 1111 de 2006. Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diciembre 27 de 2006. Diario Oficial núm. 46494.

Colombia. Ley 1437 de 2011. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Enero 18 de 2011. Diario Oficial núm. 47956.

Colombia. Decreto 19 de 2012. Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. Enero 10 de 2012. Diario Oficial núm. 48308.

Colombia, Ley 1755 de 2015. Por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Junio 30 de 2015. Diario Oficial núm. 49559.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Radicado núm. ACU-1723 (C.P. Ricardo Hoyos Duque. Noviembre 23 de 2000).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 19001-23-31-000-1997-00015-01 (11610) (C.P. German Ayala Mantilla. Junio 1 de 2001).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 76001-23-31-000-2002-02196-01 (15532) (C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Abril 12 de 2007).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 76001-23-31-000-2004-04214-01 (17142) (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Octubre 21 de 2010).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 25000-23-27-000-2008-00058-01 (17973) (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Junio 13 de 2013).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 76001-23-31-000-2009-00513-01 (19515) (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Septiembre 12 de 2013).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 76001-23-31-000-2009-00214-01 (19484) (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Marzo 6 de 2014).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 76001-23-31-000-2008-010190-01 (19549) (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Marzo 13 de 2014).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 17001-23-31-000-2012-00149-01 (21151) (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Noviembre 4 de 2015).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 25000-23-27-000-2011-00022-01 (19610) (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Diciembre 10 de 2015).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 05001-23-31-000-2002-04187-01 (19587) (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Mayo 19 de 2016).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 13001-23-33-000-2013-00016-01 (21559) (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Mayo 26 de 2016).

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicado núm. 76001-23-31-000-2009-01219-01 (19482) (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Agosto 30 de 2016).

Corte Constitucional. Sentencia C-115 de 1998 (M.P. Hernando Herrera Vergara. Marzo 25 de 1998).

Corte Constitucional. Sentencia C-304 de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Mayo 5 de 1999).

Corte Constitucional. Sentencia C-800 de 2000 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo. Junio 29 de 2000).

Corte Constitucional. Sentencia C-401 de 2010 (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Mayo 26 de 2010).

Corte Constitucional. Sentencia T-794 de 2011 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. Octubre 20 de 2011).

Corte Constitucional. Sentencia C-875 de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Noviembre 22 de 2011).

Corte Constitucional. Sentencia T-830 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Octubre 22 de 2012).

Corte Constitucional. Sentencia SU-230 de 2015 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Abril 29 de 2015).

Daza Rojas, F. E. (2012). *Fundamentos doctrinales y jurisprudenciales del silencio administrativo positivo solución a la inactividad de la administración* (tesis de especialización). Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá D. C., Colombia.

Devis Echandía, H. (1978). *Compendio de derecho procesal*. Bogotá D.C., Colombia: Editorial ABC

Díez, M. M., (1993). *El acto administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Tipográfica Editora Argentina S.A.

Epia Silva, M. A. (2014). *La eficacia del silencio administrativo positivo en los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado* (tesis de especialización). Universidad Libre, Bogotá D. C., Colombia.

- Gómez Rey, A., & Rodríguez, G. A., (16 de octubre de 2012). El silencio administrativo positivo temporal en materia ambiental a la luz del Decreto-Ley 019 de 2012. *Criterio Jurídico*, 12(2), 11-43.
- González Rodríguez, M. (2007). *Derecho procesal administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Universidad Libre.
- Gordillo, A. A. (2006). *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Fundación de Derecho Administrativo.
- Jessop, Bob. (1999). *Crisis del estado bienestar. Hacia una nueva teoría del estado y sus consecuencias sociales*. Bogotá D.C., Colombia: Siglo del Hombre Editores.
- Kaufmann, A. (2002). *Filosofía del derecho*. Bogotá D.C., Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Kelsen, Hans. (1969). *“Teoría general del derecho y del estado”*. México. Textos Universitarios.
- Lozano Ayala, A. (2008). *“Teorías del Estado y del Poder”*. Bogotá D.C., Colombia: Escuela Superior de Administración Pública.
- Mora Caicedo, E., & Rivera Martínez, A. (2008). *Derecho administrativo y procesal administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Editorial Leyer.
- Morales Molina, H. (1985). *Curso de derecho procesal civil*. Bogotá D.C., Colombia: Editorial ABC.
- Mora Caicedo, E., & Rivera Martínez, A. (2008). *Derecho administrativo y procesal administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Editorial Leyer,
- Munar Castellanos, L. R., & Ortiz Arciniegas, L. R. (2014). *Derecho procesal administrativo y de lo contencioso administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Editorial Universidad Católica de Colombia y Editorial Temis.

- Nájera Martínez, A. (2012). *Derecho tributario*. México: Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México.
- Palacio Hincapié, J. A. (2010). *Derecho procesal administrativo*. Medellín, Colombia: Librería Jurídica Sánchez R.
- Penagos Vargas, G. (1997). *El silencio administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Ediciones Doctrina y Ley.
- Penagos Vargas, G. (2011). *El acto administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Ediciones Doctrina y Ley.
- Penagos Vargas, G. (2013). *El silencio administrativo: valor jurídico de sus efectos: origen, fundamento, clasificación, efectos, procedimiento para hacerlo efectivo, invalidez, responsabilidad de la administración, silencio administrativo y acción de tutela*. Bogotá D.C., Colombia: Ediciones Doctrina y Ley.
- Porrúa Pérez, F. (2005). *Teoría del Estado*. México: Editorial Porrúa.
- Radbruch, G. (1978). *Introducción a la filosofía del derecho*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). La seguridad jurídica en el derecho tributario. En L. Cruz de Quiñones. (Ed.), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*. (pp. 250-251). Bogotá D.C., Colombia: Editorial Universidad del Rosario.
- Rivadeneira Bermúdez, R. (2009). *Manual de derecho procesal administrativo*. Medellín, Colombia: Librería Jurídica Sánchez R.
- Santofimio Gamboa, J. O. (2003). *Tratado de derecho administrativo*. Bogotá D.C., Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Tuñón de Lara, M. (2007). *Contrato social*. Madrid, España: Espasa Calpe S.A.

Vargas Martínez, M. (2008). *El silencio administrativo como garantía de los derechos e intereses de los administrados* (trabajo de especialización). Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, Venezuela.

Villar Borda, L. (20 de diciembre de 2007). Estado de derecho y estado social de derecho. *Revista Derecho del Estado*, (20), 73-96.