



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00552-02 (26429)
Demandante: Comunicación Celular- Comcel S.A.
Demandada: U.A.E. DIAN

Temas: Procedimiento administrativo tributario. Silencio administrativo positivo. Impuesto de timbre. Base gravable.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de agosto de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda, así¹:

“**PRIMERO: NEGAR** las súplicas de la demanda.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

(...)”

ANTECEDENTES

1. El 28 de marzo de 1994, las sociedades Comcel S.A., Ocel S.A. y Celcaribe S.A., celebraron con la Nación- Ministerio de Comunicaciones los **contratos de concesión** 004, 005 y 006, respectivamente, relacionados con el uso del espectro radioeléctrico para telefonía móvil celular².

En la **cláusula sexta** de los contratos mencionados, se estipuló que su valor sería de \$259.161.000.000, \$123.120.000.000 y \$91.961.000.000, respectivamente. En el párrafo 2 de la cláusula mencionada de cada contrato, se estableció que «para efectos fiscales, el valor del contrato será el anteriormente mencionado»³. En su calidad de agente de retención, el Ministerio de Comunicaciones requirió el pago del impuesto de timbre nacional sobre los valores mencionados.

Las **cláusulas séptimas** de los contratos de concesión contemplan el pago de derechos de utilización y explotación de frecuencias radioeléctricas, por una suma equivalente al 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa concesionaria, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990 y del pliego de condiciones⁴.

3. El 21 de diciembre de 2004, Comcel S.A., Ocel S.A. y Celcaribe S.A. se fusionaron. El 30 de diciembre de 2004, con ocasión de la firma de la **modificación del contrato de concesión**, el Ministerio de Comunicaciones requirió a Comcel S.A. (sociedad resultante de la fusión) el **pago del impuesto de timbre**, más los intereses causados y sanciones, sobre el valor adicional del 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa al que se refería la cláusula séptima de los contratos. Ante tal requerimiento,

¹ Samai Tribunal, anotación nro. 39, pp. 44 y 45.

² Folios 44 a 78, c.p. 1.

³ Folios 46, 58 y 70, c.p. 1.

⁴ *Ibidem*.



la demandante accedió al pago de un total de \$1.040.112.000, por los tres contratos de concesión mencionados⁵.

4. El 19 de abril de 2005, la demandante solicitó ante el Ministerio de Comunicaciones la **devolución** de los \$1.040.112.000 pagados a título de impuesto de timbre, intereses y sanciones, por considerar que no había lugar a ese pago. Ante la **decisión del Ministerio de negar la devolución** solicitada⁶, por cuanto tal suma ya había sido entregada a la administración tributaria, la demandante acudió a la DIAN para pedir la devolución de las sumas que consideró indebidamente pagadas, con fundamento en el artículo 859 del Estatuto Tributario (ET).

5. Mediante Oficio del 5 de mayo de 2006, la **DIAN negó la solicitud de devolución**, por considerar que su trámite le correspondía al Ministerio de Comunicaciones, en su calidad de agente retenedor del impuesto. Previo agotamiento de la vía gubernativa en donde se confirmó la indicación a la demandante de acudir al agente retenedor para obtener la devolución solicitada⁷, la demandante presentó demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, que en sentencia del Consejo de Estado del 15 de abril de 2010⁸ se declaró inhibida para resolver de fondo las pretensiones de la demanda, por considerar que los actos demandados no contenían una decisión de fondo sobre la cuestión planteada, por lo que no eran susceptibles de control judicial⁹.

A juicio del Consejo de Estado, había surgido un **conflicto negativo de competencias** administrativas que debía resolver la Sala de Consulta y Servicio Civil de la Corporación, de manera previa a que la demandante obtuviese una respuesta de fondo a su solicitud de devolución.

6. El 22 de julio de 2010, la Sala de Consulta y Servicio Civil se pronunció sobre el conflicto de competencias administrativas. Declaró a la **DIAN como la entidad competente** para resolver de fondo la solicitud de devolución del impuesto de timbre presentada por la demandante¹⁰. En la misma decisión, ordenó la remisión del expediente a la DIAN.

7. Mediante Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010, la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la DIAN le comunicó a la demandante que la **entidad competente** para solicitar la devolución de los dineros que se consideraran pagados en exceso era el **Ministerio de Comunicaciones**, como agente retenedor¹¹. Esta decisión fue recurrida por la demandante¹², insistiendo en que debía ser la DIAN la entidad llamada a resolver de fondo la solicitud de devolución, como lo había decidido el Consejo de Estado. Este recurso fue resuelto mediante la Resolución DIAN 10140 del 20 de septiembre de 2011, en la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN **revocó el oficio impugnado**, y remitió el expediente a la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la misma entidad, para que conociera de fondo la solicitud de devolución del impuesto de timbre nacional presentada por la demandante¹³.

9. El 9 de noviembre de 2011, por Oficio nro. 1-31-201-243-0725, la Jefa de la División de Recaudo de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes le comunicó a la demandante que, en aras de resolver de fondo, debía **radicar una nueva solicitud de devolución**¹⁴.

⁵ Folios 79 a 81, c.p. 1.

⁶ Folios 59, 114 a 177, c.a.

⁷ Folios 82, c.p.

⁸ Exp. 17163, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Folios 121 a 143, c.a.

¹⁰ Rad. Nro. 11001030600020100007500, M.P. Enrique José Arboleda Perdomo, folios 83 a 89, c.p. 1.

¹¹ Folios 91 a 93, c.p. 1.

¹² Folios 109 vto. a 110 vto., c.p. 1.

¹³ Folios 96 a 99, c.p. 1.

¹⁴ Folio 107 vto., c.p. 1.



10. El 6 de junio de 2012, Comcel S.A. protocolizó mediante escritura pública nro. 970 de la Notaría 26 del Círculo de Bogotá, copia del recurso de reconsideración contra el Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010, y copia de la Resolución DIAN 10140 del 20 de septiembre de 2011, entre otros documentos, con el fin de sustentar la **configuración del silencio administrativo positivo** en relación con la solicitud de devolución del impuesto de timbre¹⁵.

11. El 30 de agosto de 2012, la demandante presentó ante la DIAN una **solicitud de devolución de pago de lo no debido** por concepto de impuesto de timbre, en la que además manifestó que había operado el silencio administrativo según lo dispuesto en el artículo 734 del ET¹⁶. Previa inadmisión¹⁷ y subsanación¹⁸ de la solicitud, la DIAN expidió la Resolución 6283-0065 del 28 de diciembre de 2012, por medio de la cual **negó la solicitud** de devolución del impuesto de timbre¹⁹. Esta decisión fue impugnada mediante recurso de reconsideración²⁰, y posteriormente confirmada por la Resolución DIAN 1002 del 23 de enero de 2014²¹.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA. Cuantía de las pretensiones \$1.040.112.000

La sociedad Comunicación Celular S.A. -Comcel S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y actuando a través de apoderado, formuló ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones²²:

PRIMERO.- De manera principal, por silencio administrativo positivo:

1º. Que son nulos los siguientes actos administrativos:

- a) La resolución No. 6283-0065 del 28 de diciembre de 2012 por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Recaudos de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes denegó la solicitud de devolución por pago de lo no debido de la cantidad de UN MIL CUARENTA MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS (\$1.040.112.000) por concepto de impuesto de timbre nacional, intereses y sanción.
- b) La Resolución 1002 del 23 de enero de 2014 dictada por el subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por medio de la cual se confirmó la resolución de que trata el literal anterior y se declaró agotada la vía gubernativa.

2º. Que, como consecuencia de lo anterior, la Compañía que represento tiene derecho a la devolución de la cantidad de UN MIL CUARENTA MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS (\$1.040.112.000) pagados por impuesto de timbre, intereses y sanción.

3º. Que, como consecuencia de lo anterior, la Compañía que represento tiene derecho al pago de intereses de mora sobre la cantidad que se ordene devolver conforme al pedido 2º precedente, desde la fecha en que se cumplió el silencio administrativo positivo (18 de noviembre de 2011) hasta la fecha en que se efectúe el pago de la cantidad que se ordene devolver.

SEGUNDO.- De manera subsidiaria, por no causación del impuesto de timbre:

1º. Que son nulos los siguientes actos administrativos:

- a) La resolución No. 6283-0065 del 28 de diciembre de 2012 por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Recaudos de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes denegó la solicitud de devolución por pago de lo no debido de la cantidad de UN MIL CUARENTA MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS (\$1.040.112.000) por concepto de impuesto de timbre nacional, intereses y sanción.

¹⁵ Folios 94 a 111, c.p. 1.

¹⁶ Folios 113 a 117, c.p. 1.

¹⁷ Folio 118, c.p. 1.

¹⁸ Folios 122 a 125, c.p. 1.

¹⁹ Folios 34 a 37, c.p. 1.

²⁰ Folios 126 a 129, c.p. 1.

²¹ Folios 38 a 43, c.p. 1.

²² Folio 3, c.p.



b) La Resolución 1002 del 23 de enero de 2014 dictada por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por medio de la cual se confirmó la resolución de que trata el literal anterior y se declaró agotada la vía gubernativa.

2º. Que, como consecuencia de lo anterior, la Compañía que represento tiene derecho a la devolución de la cantidad de UN MIL CUARENTA MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS (\$1.040.112.000) pagados por impuesto de timbre, intereses y sanción.

3º. Que, como consecuencia de lo anterior, la Compañía que represento tiene derecho:

a) Al pago de intereses corrientes sobre la cantidad que se ordene devolver, conforme al pedido SEGUNDO precedente, desde el 15 de enero de 2007, fecha en que se desfijó el edicto mediante el cual se notificó la resolución No. 6126-200000 del 11 de diciembre de 2006 por medio de la cual se denegó la devolución del impuesto de timbre de que se trata (ver "Hecho 20" de la presente demanda), hasta la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia favorable recaída en el presente juicio, respecto de la petición subsidiaria B- del punto PRIMERO precedente.

b) Al pago de intereses de mora sobre la cantidad que se ordene devolver conforme al pedido SEGUNDO precedente, desde el día en que quede ejecutoriada la sentencia favorable recaída en el presente juicio respecto del pedido SEGUNDO de la demanda, hasta el día en que se efectúe el pago de la suma que se ordene devolver".

La demandante invocó como vulnerados los artículos 3 del Código Contencioso Administrativo; 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA); 519, 732 y 734 del Estatuto Tributario; 5 del Decreto 1222 de 1976, y 6 del Decreto Reglamentario 1189 de 1988.

CONCEPTO DE VIOLACIÓN Y OPOSICIÓN

Primer cargo: Configuración del silencio administrativo positivo. Violación de los artículos 732 y 734 del ET.

1. La **demandante** sostiene que se configuró el silencio administrativo positivo porque la administración no resolvió de fondo el recurso de reconsideración presentado contra el Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010, dentro del término de un año contado a partir de su presentación, como lo dispone el artículo 734 del ET. La administración admitió el recurso de reconsideración mediante auto del 1º de diciembre de 2010, lo que implica el reconocimiento de que se cumplieron los requisitos para obtener una decisión de fondo del recurso, mientras que la Resolución 1040 del 20 de septiembre de 2011, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, no se pronunció de fondo sobre la cuestión, sino que se limitó a revocar el Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010, y a remitir la actuación a otro funcionario. El silencio administrativo positivo se protocolizó mediante escritura pública, según lo dispuesto en la ley.

En la Resolución 6283-0065 impugnada se reconoció explícitamente que la administración no había resuelto de fondo la solicitud de devolución del impuesto de timbre presentada por la demandante, lo cual desconoció tanto el pronunciamiento del Consejo de Estado, que determinó que la DIAN es la entidad competente para decidir esa solicitud, así como los principios de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad en las actuaciones administrativas.

2. La **DIAN** se opone a este cargo aduciendo que el recurso presentado el 18 de noviembre de 2010 fue resuelto por la Resolución 10140 del 20 de septiembre de 2011.

La decisión contra la cual se presentó el recurso de reconsideración (Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010) solo se refirió a la competencia para resolver la solicitud de devolución presentada por Comcel, sin abordar de fondo el asunto, por lo



que el recurso no habría podido versar sobre nada diferente a ese asunto.

Los motivos de inconformidad de la demandante contra esa decisión se refirieron a la competencia de la DIAN para resolver de fondo la solicitud, según lo decidido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. Así, el acto que resolvió el recurso (Res. 10140) reconoció los efectos del fallo de la Sala de Consulta, declaró competente a la DIAN para conocer de fondo la solicitud, revocó la decisión impugnada, y remitió la actuación a la oficina competente. A la dependencia que resolvió el recurso no le era dable pronunciarse de fondo sobre la existencia de un pago de lo no debido.

Así, no se configuró el silencio administrativo positivo, porque el recurso se resolvió en el término establecido en la ley, y pronunciándose sobre el asunto objeto de controversia. Por tanto, la escritura pública en la que se protocolizó el silencio administrativo positivo no tiene ningún efecto.

Segundo cargo: No causación del impuesto de timbre. Violación de los artículos 519 del ET, 5 del Decreto 1222 de 1976, y 6 del Decreto Reglamentario 1189 de 1988.

1. Para la **demandante** no se causó el impuesto de timbre sobre las sumas mencionadas en la cláusula séptima de los contratos de concesión, en la medida en que allí consta una obligación (pago de tarifas periódicas de contraprestación por el uso del espectro) que tiene un origen legal (Decreto 1900 de 1990) y no contractual. Para el efecto, sostiene que tal obligación nace de la ley y no con ocasión de la suscripción del contrato, por lo que no se encuadra dentro del hecho generador del impuesto de timbre.

Para el efecto analiza que, según los antecedentes del impuesto de timbre, se entiende que hay constitución o existencia de obligaciones que dan lugar al pago de este impuesto cuando se trata de instrumentos en los que se haga constar el nacimiento de obligaciones por voluntad de las partes, lo que descarta que se cause el impuesto sobre obligaciones de origen legal (artículo 5, Decreto 1222 de 1976²³). Por tanto, el pago del impuesto de timbre sobre obligaciones de origen legal, como es el caso de las tarifas periódicas de contraprestación, constituye un pago de lo no debido y debe ser objeto de devolución.

Además, las cláusulas sextas de los contratos de concesión aclararon que el valor del contrato para todos los efectos legales era el del valor de la concesión, lo que excluye al monto de la tarifa de contraprestación como parte del valor; por ende, de la base gravable del impuesto de timbre.

2. La **DIAN** refuta este cargo aduciendo que al respecto **se presenta una inepta demanda**, comoquiera que la demandante no planteó este argumento en la discusión administrativa, por lo que frente a él no se agotó el requisito de procedibilidad de interposición previa de los recursos procedentes.

El ente demandado señala que, todo caso, no se demostró el pago de las sumas solicitadas en devolución. Además, el impuesto sí se causó sobre las tarifas periódicas de contraprestación previstas en la cláusula séptima de los contratos de concesión, porque el pago de esta contraprestación fue definido contractualmente desde los pliegos de condiciones.

En ilación con esta oposición, sostiene que las normas citadas como violadas no fijan

²³ Esta norma disponía: "Artículo 5°. Para los efectos del numeral 1° del artículo 14 de la Ley 2ª de 1976 se entiende que hay instrumento privado de constitución o existencia de obligaciones solo cuando se trate de un título valor o de un instrumento en cuyo texto escrito se haga constar el nacimiento de obligaciones mediante concurso de las voluntades de dos o más personas, expresado en el texto escrito mismo. El instrumento de que aquí se trata puede ser unilateral, bilateral o multilateral".



directamente estas contraprestaciones, sino que establecen que es el Ministerio de Comunicaciones quien determina su monto a través del procedimiento contractual. Por tanto, el impuesto de timbre se causó tanto sobre las sumas del valor de la concesión (cláusula sexta), como sobre el valor de los pagos por contraprestación (cláusula séptima). Adujo que el propio Ministerio señaló que las contraprestaciones son pagos contractuales, pues existen en virtud de la suscripción del contrato, independientemente de que la ley hubiera establecido esos pagos como contraprestaciones económicas.

SENTENCIA APELADA Y OBJECIONES FORMULADAS EN EL RECURSO DE APELACIÓN PRESENTADO POR LA PARTE DEMANDANTE

El **Tribunal** negó las pretensiones de la demanda²⁴ por las razones que adelante se exponen. En el mismo orden y de manera seguida se resumen los motivos expuestos por la parte demandante en su escrito de apelación.

Primer cargo. Improcedencia del silencio administrativo positivo. Violación de los artículos 732 y 734 del ET.

1. **Para el Tribunal** no cabe estudiar la configuración del silencio administrativo positivo, porque la demandante no cuestionó la legalidad del Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010, acto objeto del recurso con base en el cual se alega la ocurrencia del silencio, ni la Resolución 10140 el 20 de septiembre de 2011, que resolvió el mismo.

Aún si se aceptase que es viable estudiar el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración interpuesto en contra del Oficio 1-31-201-243-0558, se tiene que este silencio no se configuró. Sostiene que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos al resolver el recurso reconoció los efectos del fallo de la Sala de Consulta y Servicio Civil, quien declaró competente a la DIAN para conocer de la solicitud de devolución. Por ello, en la Resolución 10140 de 2011 la DIAN revocó la decisión y remitió por competencia a la División de Gestión de Recaudo de Grandes Contribuyentes para que conociera de fondo la solicitud del pago de lo no debido. Por tanto, la administración resolvió de fondo el recurso interpuesto por la actora dentro del término legal para ello y dentro del marco expreso de lo recurrido.

2. La **demandante** apeló esta decisión²⁵. Consideró que la conducta de la administración de no manifestarse expresamente sobre la devolución al resolver el recurso de reconsideración produce un efecto favorable al contribuyente. A juicio de la demandante, tal efecto nada tiene que ver con la validez o invalidez de los actos acusados en el recurso de reconsideración que no fue resuelto. Por tanto, se equivoca el Tribunal al sostener que no se puede decir si operó o no el silencio administrativo positivo, con fundamento en la presunta falencia de no haber demandado la actuación administrativa sobre la que se pretende la ocurrencia del silencio administrativo positivo. Tal condición no está en la ley, toda vez que el silencio administrativo positivo se produce como consecuencia por la falta de respuesta oportuna del recurso por parte de la administración.

Además, no puede decirse que cuando se decidió remitir el expediente a otra dependencia de la DIAN por competencia, se resolvió de fondo el asunto.

Segundo cargo. Causación del impuesto de timbre

1. A juicio del **Tribunal**, no hay lugar a la devolución de lo pagado por impuesto de timbre sobre el valor de las tarifas de contraprestación por utilización del espectro. El

²⁴ Samai Tribunal, anotación nro. 46.

²⁵ Folios 310 a 315, c.p. 1.



Tribunal sostiene que el documento que originó el pago del tributo discutido es un contrato suscrito entre la demandante y el Ministerio de Comunicaciones, que según la ley está gravado con el impuesto de timbre. El *a quo* informa que las normas citadas como fuente legal de ese cobro (decretos 1900 y 1901 de 1990) no fijan las tarifas periódicas de contraprestación consagradas en la cláusula 7 de los contratos suscritos, sino que establecen la posibilidad de que el Ministerio contratante fije su monto a través del proceso contractual.

2. La **demandante** objetó esta conclusión del *a quo*, insistiendo en que la tarifa periódica de pago del 5% de los ingresos brutos de la empresa, como contraprestación por el uso del espectro, tiene un origen legal y no contractual. Sostuvo que tal pago no surge del concurso de voluntades de las partes, sino de la imposición de un derecho económico no tributario a favor del Ministerio de Comunicaciones.

Fundamenta la objeción en jurisprudencia del Consejo de Estado que señala que el hecho gravado del impuesto de timbre está conformado por la creación contractual de una obligación; esto es, se entiende que hay constitución o existencia de obligaciones cuando se trata de instrumentos en los que se haga constar obligaciones derivadas del concurso de voluntades de las partes. Tal presupuesto de hecho se descarta en obligaciones de origen legal, por lo que no hay lugar a la causación del impuesto. Por ello, se pactó en los contratos de concesión en su cláusula sexta que, para efectos fiscales, la cuantía de tales contratos era únicamente la suma correspondiente al valor de la concesión.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES DE LAS PARTES

Frente al primer cargo: Configuración del silencio administrativo positivo

1. En esta oportunidad, la sociedad **demandante**²⁶ insistió en que era innecesario solicitar la nulidad del Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010 y de la Resolución DIAN 10140 del 20 de septiembre de 2011 para que se declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo. El primer oficio fue revocado por la resolución, razón por la cual dejó de existir jurídicamente; y respecto de la segunda, porque nunca se ha dicho que sea nula, sino que resultó inútil, comoquiera que no resolvió de fondo la solicitud de devolución del impuesto de timbre presentada por la demandante.

Sostuvo que es tan clara la ocurrencia del silencio administrativo positivo, que el Ministerio Público así lo reconoció, al decir que, si bien la administración respondió en tiempo el recurso, no resolvió de fondo la situación jurídica planteada, con lo cual generó incertidumbre frente a los derechos de Comcel. Una vez se remitió el trámite a Grandes Contribuyentes, tampoco se resolvió de fondo, sino que se requirió una nueva solicitud.

2. Al respecto, la **DIAN** respaldó los argumentos planteados por el Tribunal²⁷. Adujo que no había lugar a pronunciarse sobre el silencio administrativo positivo por cuanto ni el Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010 ni la Resolución 10140 el 20 de septiembre de 2011 fueron demandados por Comcel S.A. En todo caso, lo cierto es que la administración en tales actos administrativos sí resolvió de fondo el recurso interpuesto dentro del término legal para ello.

3. El **Ministerio Público** solicitó²⁸ que se confirme la sentencia apelada, por cuanto los actos administrativos por los cuales se pretende la configuración del silencio administrativo positivo deben ser demandados para su procedencia, lo cual no ocurrió en este caso.

²⁶ Samai CE, anotación nro. 19.

²⁷ Samai CE, anotación nro. 21.

²⁸ Samai CE, anotación nro. 22.



Frente al segundo cargo: Causación del impuesto de timbre

1. En este punto, **la demandante** insistió en que la cláusula sexta de los contratos de concesión fijó la cuantía de los contratos como equivalente al pago por el otorgamiento de la concesión. Insistió en que la tarifa por contraprestación por el uso del espectro tiene origen legal mas no contractual, por lo que resulta ajena al hecho generador del impuesto de timbre.

2. Por su parte, la **DIAN** sostuvo que el impuesto de timbre pagado por Comcel por concepto del derecho a la utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas no constituye pago de lo no debido. Sostuvo que el impuesto sobre esos derechos se causó con ocasión de la suscripción de un contrato en el que consta esta obligación. Los decretos 1900 y 1901 de 1990 no fijan las tarifas periódicas de contraprestación consagradas en la cláusula 7 de los contratos suscritos, sino que establecen la posibilidad de que el ministerio contratante fije su monto.

El **Ministerio Público** consideró que no se demostró la existencia de un pago de lo no debido, pues conforme la ley y la jurisprudencia del Consejo de Estado, no es necesario que las obligaciones que dan lugar al pago del impuesto de timbre sean creadas por el propio documento en el que constan, sino que basta con que conste su existencia en él para que se cause el impuesto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problemas jurídicos

- I) ¿Operó el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración interpuesto por la demandante en contra del Oficio 1-31-201-243-0558 del 21 de octubre de 2010?
- II) ¿Había lugar al pago del impuesto de timbre sobre el valor de las tarifas de contraprestación por utilización del espectro, establecidas en los decretos 1900 y 1901 de 1990?

Primer cargo. Configuración del silencio administrativo positivo. No prospera el cargo

1. El artículo 732 del ET establece el término para resolver el recurso de reconsideración que tiene la administración tributaria, que es de un año, contado a partir de la interposición en debida forma del recurso. Por su parte, el artículo 734 del ET dispone que la consecuencia de inobservar ese término es la configuración del silencio administrativo positivo. Dice esta norma:

“Artículo 734. Silencio administrativo.

Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará”.

(Subrayas fuera del texto original).

2. Conforme lo ha dicho la Sala²⁹, la resolución del recurso comprende su notificación, por lo que la administración debe, en el término señalado en el artículo 732 del ET, **expedir y notificar en debida forma** el acto que resuelve de fondo el recurso de reconsideración.

²⁹ Sentencia del 5 de agosto de 2021, exp. 25459, M.P. Milton Chaves García.



3. Si transcurrido el término de un año desde la interposición en debida forma del recurso de reconsideración, no se notifica su resolución, se genera un acto ficto positivo a favor del recurrente por lo que, si la autoridad tributaria resuelve posteriormente el recurso, esta última decisión será nula por falta de competencia³⁰. Cabe añadir que del texto del artículo 734 ET citado no se infiere que se requiera un acto administrativo para constituir el silencio administrativo positivo, por lo que se entiende que sus efectos surgen de pleno derecho.

4. La configuración del silencio administrativo positivo supone que la administración pierde competencia para resolver el punto, por lo que todas las actuaciones surtidas con posterioridad son nulas³¹. Ahora bien, según consta en el expediente, la Resolución 10140 del 20 de septiembre de 2011 se notificó el 27 de septiembre del mismo año³², por lo que dicho trámite se llevó a cabo dentro del término establecido en la ley. Esta resolución no resolvió sobre el derecho a la devolución del impuesto de timbre porque no era la materia de impugnación; por tanto, la Sala estima que en este caso no se generó un acto ficto positivo que le diera derecho a la demandante a la devolución de lo pagado por concepto de impuesto de timbre.

Conforme se mencionó en los antecedentes, el 30 de agosto de 2012 Comcel S.A. presentó ante la DIAN una solicitud de devolución de pago de lo no debido por concepto de impuesto de timbre³³. Desafortunadamente, la DIAN negó la petición, aduciendo carencia de competencia, llevando el debate una vez más a lo ya resuelto por el Consejo de Estado. Ante esto, Comcel recurrió la decisión para impugnar la decisión de falta de competencia, solicitando la aplicación de la decisión del Consejo de Estado, así como la solución de fondo de la petición. En ese contexto, la decisión del recurso no da lugar a la configuración del silencio administrativo positivo en torno a la configuración del pago de lo no debido y el derecho a la devolución, porque el tema neurálgico de la ocurrencia del “pago de lo no debido” no fue formulado por Comcel ni analizado por la DIAN dentro de dicho recurso. Por tanto, mal podría sostenerse que se configuró un acto ficto, alegando que no se falló un punto de derecho (la existencia de un pago de lo no debido que abre el derecho a la devolución) que nunca se planteó en el texto del recurso de reconsideración.

Si bien la formulación del cargo y el análisis sobre si se configuró un pago de lo no debido que pudiera dar derecho a devolución se planteó con la solicitud original, en el recurso de reconsideración no se solicitó expresamente el reconocimiento del pago de lo no debido, y la devolución de las sumas indebidamente pagadas.

En efecto, en el texto del recurso de reconsideración elevado a escritura pública³⁴ se lee:

“6º- Por las razones expuestas, es claro concluir que su Despacho debe pronunciarse sobre la solicitud de devolución presentada el 9 de marzo del 2006 ante el Grupo de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.³⁵

7º- Finalmente, me permito destacar que las respuestas relativas a mi solicitud de devolución, después del pronunciamiento hecho por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, representarían un desacato a lo decidido por esa alta Corporación.

III.- SOLICITUD

³⁰ Sentencia del 13 de febrero de 2025, exp. 28907, M.P., Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³¹ Ibidem.

³² Folio 38 vto., c.a.

³³ Folios 113 a 117, c.p. 1.

³⁴ Folios 110 y 110 vto., c.p. 1.

³⁵ Folios 110 y 110 vto., c.p. 1.



Por las razones expuestas, respetuosamente solicito que su Despacho se pronuncie de fondo sobre la solicitud de devolución del impuesto de timbre por pago de lo no debido a que se refiere el presente proceso".(Subrayas fuera del texto original).

5. Obsérvese que lo solicitado en el recurso de reconsideración era obtener una respuesta de fondo sobre la solicitud de devolución del impuesto de timbre planteada ante la DIAN, sin que se hubiese pedido en el texto del recurso el reconocimiento del pago de lo no debido que diera origen a la devolución de las sumas pagadas a título de impuesto de timbre.

6. Por lo tanto, no puede sostenerse que la falta de una decisión de fondo sobre este punto en la Resolución 10140 de 2011 dio lugar a una decisión ficta a favor del recurrente que ordene la devolución de tal impuesto, en los términos del artículo 734 ET citado, en tanto el recurso de reconsideración no solicitó el reconocimiento de la existencia de un pago no debido con derecho a devolución, sino que se limitó a aludir a la competencia de la DIAN sobre el particular, y a requerir un pronunciamiento de fondo sobre una devolución respecto de la que no se alegó la causa (pago de lo no debido).

7. Esta Sección ha señalado que la configuración del silencio administrativo positivo comporta el reconocimiento de una decisión a favor del recurrente, en los términos en que así lo solicitó en el recurso³⁶:

"2.3- Con base en lo anterior, la Sala encuentra probado que la demandante interpuso en debida forma el recurso de reconsideración el 25 de abril de 2008. Lo que en principio significaba que, conforme al artículo 139 del Decreto 523 de 1999, en concordancia con el artículo 732 del ET, la demandada contaba con un año para notificar la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

En vista de que dicho acto fue expedido el 09 de diciembre de 2009 (aproximadamente 7 meses después de que el término precluyera) y fue notificado el 8 de marzo de 2010 (casi un año después de que el término precluyera), de conformidad con los artículos 141 del Decreto 523 de 1999 y 734 del ET, operó el silencio administrativo positivo, el cual fue correctamente solicitado ante la administración, **por lo cual la consecuencia fue la de resolver de forma favorable la petición formulada por la actora en el recurso de reconsideración presentado**". (Subrayas y negrillas fuera del texto original).

8. Por tanto, en la medida en que el recurso de reconsideración cuya falta de respuesta de fondo habría dado lugar a la configuración del silencio administrativo positivo, no contiene una solicitud expresa relativa al reconocimiento de la configuración de pago de lo no debido que derive en la devolución del impuesto de timbre, no cabe reconocerle tal consecuencia a la falta de respuesta oportuna y de fondo por parte de la administración. Por lo anterior, no prospera el cargo.

Segundo cargo. Causación del impuesto de timbre. Cuantía: \$1.040.112.000. Prospera el cargo

1. El inciso primero del artículo 519 del ET establece el hecho generador del impuesto de timbre así:

"El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, **en los que se haga constar la constitución, existencia**, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario, UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos

³⁶ Sentencia del 3 de julio de 2020, exp. 22164, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario, UVT". (Subrayas y negrillas fuera del texto original).

2. Anteriormente, la Ley 2 de 1976 describió el hecho generador del impuesto de timbre nacional así:

“Artículo 14. Causan impuesto de timbre nacional:

“1. Los instrumentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, en los que se haga constar la constitución, **existencia**, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, que tendrán una tarifa de treinta centavos (\$ 0.30) por cada cien pesos (\$ 100.00) o fracción, sobre su cuantía; los de cuantía indeterminada doscientos cincuenta pesos (\$ 250.00). Se exceptúan de la tarifa anterior los siguientes instrumentos, que pagarán las sumas especificadas en cada caso:

(...)” (Subrayas y negrillas fuera del texto original).

El artículo 5 del Decreto 1222 de 1976, reglamentario de la norma anterior señaló:

“Artículo 5° Para los efectos del numeral 1° del artículo 14 de la Ley 2ª de 1976 se entiende que hay instrumento privado de constitución o existencia de obligaciones solo cuando se trate de un título valor o de un instrumento en cuyo texto escrito se haga constar el nacimiento de obligaciones mediante concurso de las voluntades de dos o más personas, expresado en el texto escrito mismo. El instrumento de que aquí se trata puede ser unilateral, bilateral o multilateral”. (se subraya)

Respecto a este texto normativo, debe indicarse que la correcta interpretación de su contenido, en armonía con el texto legal deriva en que:

- El instrumento debe contener el nacimiento de obligaciones mediante el concurso de voluntades.
- En la medida en que puede ser unilateral, basta que intervenga un solo sujeto, lo cual resulta armónico con el texto amplio de la norma que se reglamenta.
- En consecuencia, lo que cuenta es que existan obligaciones derivadas de manifestaciones de voluntad, no siendo exigible que se trate de la voluntad concurrente de dos o más personas respecto de una determinada obligación.

3. Cabe añadir que esta norma reglamentaria se mantuvo vigente con la expedición del Estatuto Tributario, por mandato del artículo 2 del Decreto 624 de 1989³⁷, y se encontraba vigente al momento del pago del impuesto de timbre objeto de la petición de devolución³⁸.

4. Los artículos 59 del Decreto 1900 de 1990, y el numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990, establecen la obligación del pago de la tarifa periódica de compensación con ocasión de las concesiones otorgadas por el Ministerio de Comunicaciones, y la competencia de esta entidad para determinar tales cobros. Dicen estas disposiciones:

“Artículo 59. Todas las concesiones, autorizaciones, permisos y registros de que trata el presente Decreto darán lugar, sin excepción alguna, al pago de derechos, tasas o tarifas a la entidad otorgante. Su fijación la hará el Ministerio de Comunicaciones, en los términos señalados en la Ley 72 de 1989.

³⁷ “Artículo 2. Las normas reglamentarias de las disposiciones incorporadas al Estatuto Tributario, se entenderán referidas a las que les correspondan en el nuevo articulado, mientras no sean expedidos los reglamentos que las sustituyan, modifiquen o deroguen”.

³⁸ Cabe aclarar que esta disposición no se encuentra vigente actualmente, en tanto no fue compilada en el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que señala: “Artículo 5.1.1. *Derogatoria integral.* Este decreto regula íntegramente las materias contempladas en él. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 3° de la Ley 153 de 1887, quedan derogadas todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria relativas al Sector Hacienda que versen sobre las mismas materias, con excepción, exclusivamente, de las disposiciones aduaneras de carácter reglamentario vigentes, las normas estabilizadas, las disposiciones de período vigentes para el control y el cumplimiento de obligaciones tributarias, las disposiciones reglamentarias vigentes de las contribuciones, y las normas suspendidas provisionalmente que quedan sujetas a los fallos definitivos” (Subrayas fuera del texto original).



Estos cobros podrán ser fijos o tomar la forma de participaciones porcentuales, o establecerse según el número de usuarios o por unidad de volumen de tráfico u otra medida técnica que se considere apropiada, o una combinación de las anteriores”.

“Artículo 3. El Ministerio de Comunicaciones cumplirá las siguientes funciones:

(...)

22. Fijar los derechos, tasas y transferencias que se deben pagar por las concesiones, permisos, autorizaciones y registros de redes de servicios de comunicaciones, incluidas las frecuencias radioeléctricas a excepción de las que corresponda fijar a Inravisión y a las organizaciones regionales de televisión”.

5. El Estatuto Tributario dispone que el impuesto de timbre se causa con ocasión del otorgamiento de instrumentos tanto públicos como privados, **en los que se documente una obligación, sin considerar si el origen de la misma es contractual o legal**. Ahora bien, la norma reglamentaria vigente para el momento de la causación y pago del impuesto aclaraba que en los instrumentos privados la «constitución o existencia» de obligaciones se refería a aquellas que surgen con ocasión del concurso de voluntades que se documenta mediante el contrato otorgado, lo que implica que solo abarcaba entonces las obligaciones emanadas de una manifestación de voluntad de los suscriptores de los documentos sujetos al impuesto.

6. Lo anterior supone que el hecho generador del impuesto de timbre debía entenderse, en vigencia del Decreto Reglamentario 1222 de 1976, como un tributo originado en la suscripción de instrumentos públicos o documentos privados en los que constara una obligación derivada de una manifestación de voluntad, independientemente del número de partes que concurren al acto. La exigencia del acto volitivo no procede únicamente en los casos en que la propia ley grava expresamente documentos que no reflejan una manifestación de voluntad, como en el caso de la expedición de pasaportes, los reconocimientos de personería jurídica, o la expedición de visas a ciudadanos extranjeros (Arts. 523 y 524, ET). La mención al “concurso de voluntades” contenido en el Decreto 1222 de 1976 se refiere entonces a una manifestación de voluntad de obligarse, efectuada por parte de los intervinientes en el documento cuyo otorgamiento da lugar al pago del impuesto, sin importar si tal declaración deriva en actos unilaterales o bilaterales.

7. Por tanto, y para el caso concreto, de conformidad con lo dispuesto en la ley y en su reglamento, el impuesto de timbre solo se causaba respecto de instrumentos privados con la documentación de obligaciones de origen contractual. Se descarta que hubiese podido tomarse como hecho generador y base para su cálculo una obligación de origen legal, como lo es la contraprestación por el uso del espectro, que dio lugar al pago cuya devolución reclama la demandante en este caso.

8. Debe aclararse que, si bien en una oportunidad anterior esta Sección concluyó que el pago de la contraprestación por el uso del espectro, contenida en la cláusula séptima de los contratos de concesión para el servicio de telefonía móvil celular, constituía hecho generador del impuesto de timbre —al considerar que la norma reglamentaria se encontraba derogada por la Ley 6 de 1992—, lo cierto es que dicha ley no contenía ninguna disposición que permita concluir que la descripción del hecho generador prevista en el Estatuto Tributario vigente para el momento del pago del impuesto, cuya devolución se reclama, hubiera sido modificada en lo relativo a la causación del tributo por la suscripción de documentos privados en los que se hace constar la existencia de obligaciones, hasta el punto de estimar que la norma reglamentaria hubiera perdido fuerza obligatoria al momento en que se efectuó el pago.

No debe perderse de vista que, en todo caso, la correcta comprensión del hecho generador debía derivarse de una lectura conjunta de lo dispuesto en la ley y en su decreto reglamentario entonces vigente, lo cual implica reconocer que únicamente



estaban gravados los documentos contentivos de manifestaciones de voluntad, y no las obligaciones de origen legal.

Por tanto, se entiende que el artículo 5 del Decreto 1222 de 1976 determinaba el alcance de la descripción del hecho generador contenida en el artículo 519 del ET, para el momento en que se efectuó el pago de las sumas objeto de la petición de devolución.

9. Así, es menester concluir que no había lugar al pago del impuesto de timbre sobre los pagos efectuados por la demandante a título de la tarifa de contraprestación por el uso del espectro de que tratan los artículos 59 del Decreto 1900 de 1990 y el numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990, por cuanto corresponden a una obligación de origen legal sobre las cuales no recaía este tributo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 1222 de 1976 entonces aplicable.

10. Dado lo anterior, tales pagos constituyen pago de lo no debido, por lo que hay lugar a revocar la sentencia apelada, y en su lugar, a anular los actos demandados que negaron la solicitud de devolución de tales sumas, y ordenar la devolución de las sumas pagadas por ese concepto.

Conforme con lo expuesto, a título de restablecimiento del derecho, se dispone

1. Ordenar la devolución de las sumas pagadas por valor de \$1.040.112.000
2. En los términos del artículo 863 del ET ordenar el pago de intereses corrientes sobre la cantidad que se ordene devolver, por el siguiente período: desde el 28 de diciembre de 2012, fecha en que fue emitida la Resolución 6283-0065, por medio de la cual negó la solicitud de devolución del impuesto de timbre, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la presente sentencia.
3. En los términos del artículo 863 del ET, ordenar el pago de intereses de mora sobre la cantidad que se ordene devolver, desde el día en que quede ejecutoriada este proveído, hasta el día en que se efectúe el pago de la suma que se ordene devolver.

Conclusión

El impuesto de timbre solo se causa sobre los instrumentos públicos o privados, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones originadas por el concurso de la voluntad, sin que sea relevante el número de intervinientes (actos unilaterales, bilaterales). Para el caso del proceso, la decisión se adopta en aplicación del Decreto 1222 de 1976, vigente para el momento del pago del impuesto de timbre reclamado en devolución.

En el mismo orden, la instrumentalización de obligaciones de fuente legal no causa el impuesto, salvo expresa disposición del legislador.

Costas

Conforme a lo establecido en el artículo 365.4 del CGP, y al Acuerdo nro. PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, la Sala condenará en costas en ambas instancias a la parte demandada, en cuanto se revocará en su totalidad la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.



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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar
2. **Anular** la Resolución nro. 6283-0065 del 28 de diciembre de 2012, por medio de la cual la Jefe de la División de Gestión de Recaudos de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes denegó la solicitud de devolución por pago de lo no debido de la cantidad de UN MIL CUARENTA MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS (\$1.040.112.000), presentada por la sociedad Comunicación Celular S.A. (Comcel S.A.), por concepto de impuesto de timbre nacional, intereses y sanción; así como la Resolución 1002 del 23 de enero de 2014 dictada por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por medio de la cual se confirmó lo decidido en la Resolución nro. 6283-0065 del 28 de diciembre de 2012, y se declaró agotada la vía gubernativa.
3. A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) la devolución de la cantidad de UN MIL CUARENTA MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS (\$1.040.112.000) pagados por impuesto de timbre, intereses y sanción, más (i) los intereses corrientes causados sobre esa suma, desde el 28 de diciembre de 2012, fecha de notificación de la Resolución 6283-0065 del 28 de diciembre de 2012, por medio de la cual se denegó la devolución del impuesto de timbre solicitada, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la presente providencia, y (ii) los intereses de mora causados sobre el monto que se ordena devolver, desde el día en que quede ejecutoriada la presente providencia, hasta el día en que se realice efectivamente el pago.
4. **Condenar en costas** en ambas instancias a cargo de la parte demandada, de conformidad con lo dispuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)

ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ

Conjuez

Aclara voto

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>