

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., octubre diez (10) de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 080012331000-2011-01252-01 [20311]

Actor: SOCIEDAD RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA. LTDA.

Demandado: UAE - DIAN

Referencia: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL SEXTO BIMESTRE DE 2007. AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA COMO PRESUPUESTO DE PROCEDIBILIDAD PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. INADMISIÓN DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN POR EXTEMPORÁNEO, POSIBILIDAD DE DEMANDAR *PER SALTUM* ANTE ESTA JURISDICCIÓN

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del veintidós (22) de febrero de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico – Subsección de Descongestión, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

Primero: DECLÁRASE ***INHIBIDA*** la Sala para pronunciarse de fondo en el asunto, por no agotamiento de la vía gubernativa.

Segundo: Notifíquese a la correspondiente Procuraduría Delegada para estos asuntos.

Tercero: En su oportunidad, ejecutoriada ésta (sic) decisión, devuélvase el expediente al Juzgado de origen, para su correspondiente archivo.

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente, se extraen los siguientes hechos relevantes:

Mediante las resoluciones Nros. 0011 y 0012 del 28 de septiembre de 2009, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla ordenó el registro a la sociedad Rodríguez Jaramillo & CIA. LTDA, en los términos del artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

El 2 de febrero de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, en desarrollo del programa denuncia de terceros ordenó iniciar investigación a la sociedad Rodríguez Jaramillo & CIA SAS, en relación con el impuesto sobre las ventas por el sexto periodo del año 2007.

El 3 de febrero de 2010, la citada Administración emitió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 022382010000022.

El 11 de mayo de 2010, la UAE - DIAN profirió el **Requerimiento Especial Nro. 022382010000080**, con el que propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad contribuyente por el sexto bimestre del año 2007.

El 18 de agosto de 2010, el representante legal de la sociedad respondió el anterior requerimiento especial.

El 8 de febrero de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Administración Seccional de Impuestos de Barranquilla expidió la **Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000049**, por la que modificó la citada declaración privada.

El 15 de abril de 2011, el representante de la sociedad contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra liquidación oficial de revisión.

El 16 de mayo de 2011, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE- DIAN profirió el **Auto Nro. 000584 por el que se inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reconsideración** interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte de demandante solicitó:

PRIMERO.- *Que se declare la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la Declaración de (sic) Impuesto a las ventas correspondiente al Sexto Bimestre del año Gravable 2007 y se determinaron mayores valores, a saber:*

- i. Liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas – Revisión No. 022412011000049 de 8 de febrero de 2011,*
- ii. Auto Inadmisorio Recurso de Reconsideración No. 000584 de 16 de mayo de 2011.*

Actos estos que desconocieron la firmeza de la Declaración de Ventas Periodo 6 año gravable 2007 con formulario No. 3007026185243, autoadesivo (sic) No. 7081260081793 de fecha 14/01/2008, presentada por mi representada.

SEGUNDO.- *Que se declare la firmeza de la Declaración de Ventas Periodo 6 año gravable 2007 con formulario No. 3007026185243, autoadesivo (sic) No. 7081260081793 de fecha 14/01/2008, presentada por la sociedad **Rodríguez Jaramillo & Cía. Ltda.**, sociedad debidamente constituida con domicilio principal en la ciudad de Barranquilla, identificada con NIT. No. 802.014.314-8.*

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29 de la Constitución Política y 26, 647, 705, 705-1, 714, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación lo desarrolló de la siguiente manera:

Falsa motivación de hecho y de derecho: transcribió apartes de la sentencia de la Sección Primera del Consejo de Estado del 17 de febrero de 2000, radicado Nro. 5501, C.P. Manuel Santiago Urueta, que se refirió a la falsa motivación.

Y respecto del error de derecho, manifestó que la doctrina lo define como el desconocimiento del ordenamiento legal al que debe someter la Administración sus decisiones¹. Lo que ha sido ratificado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado [transcribió apartes de una providencia, que no se identificó].

Falsa motivación en la determinación del mayor valor de ingresos incluidos en la declaración del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre del año 2007: la diferencia encontrada por la Administración respecto de los ingresos declarados por el impuesto y periodo en discusión, no corresponden a la realidad porque se tomó como ingresos los valores copiados de los presupuestos de ventas proyectadas en el archivo Excel para el año 2007 y no las ventas reales registradas en la contabilidad.

Violación al debido proceso: la sociedad contribuyente no se pudo defender de manera técnica y de forma satisfactoria porque la omisión en la que incurrió la Administración al expedir los citados actos administrativos le impidió conocer de manera expresa y concreta los aspectos que originaron la diferencia detectada por la DIAN.

Desconocimiento de la valoración en conjunto de las pruebas aportadas: la DIAN no expuso la razón por la que se tuvo en cuenta como prueba un documento en Excel que carece de soportes.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: la sociedad justificó y probó que los ingresos declarados corresponden con los registros contables, por lo que no se puede predicar que exista dato equivocado, incompleto o desfigurado del que se derive un menor impuesto.

¹ SANTOFIMIO GAMBOA, JAIME ORLANDO. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II. Pág. 388.

Firmeza de la declaración privada: para el 18 de mayo de 2010, fecha en la que se notificó el requerimiento especial del 11 de mayo del mismo año, ya había transcurrido el término de los dos (2) años previsto en el artículo 714 del ET.

1.4 La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

Excepción de inepta demanda: la sociedad intentó agotar la vía gubernativa al interponer el recurso de reconsideración, pero, como este fue inadmitido, no se cumplió con el requisito indispensable para poder demandar la actuación de la DIAN ante esta jurisdicción.

En efecto, la liquidación oficial de revisión demandada se notificó el 12 de febrero de 2011 y el recurso de reconsideración se interpuso el 15 de abril del mismo año, es decir, por fuera del término previsto en el artículo 720 del ET, lo que configura el incumplimiento del requisito previsto en el literal b) del artículo 722 del mismo ordenamiento; circunstancia que no es saneable.

No obstante lo anterior, la apoderada de la DIAN se pronunció sobre los **argumentos de fondo** expuestos por la parte demandante, en los siguientes términos:

Falsa motivación en la determinación del mayor valor de ingresos incluidos en la declaración de ventas por el sexto bimestre del año 2007: no es cierto que exista falsa motivación porque la Administración fundamentó su decisión en el transcurso de la investigación tributaria, dándole una valoración y ponderación al material probatorio aportado por la sociedad contribuyente.

En el presente caso, la información física como cotizaciones, facturas, planillas de cierres de caja, etc, la información de la base de datos de los programas Milenio y SIAC y los estados financieros constituyen prueba suficiente para determinar los tributos y sanciones correspondientes. Además, se trata de pruebas que fueron recaudadas en los establecimientos de la sociedad demandante y en estos se refleja la situación real del contribuyente.

Violación al debido proceso: en el requerimiento especial se le explicó a la sociedad las glosas que debía corregir y los motivos de hecho y de derecho que condujeron a la modificación de las mismas, otorgándosele la oportunidad de que las corrigiera de manera voluntaria, incluyendo los mayores valores y la sanción por inexactitud reducida.

Desconocimiento de la valoración en conjunto de las pruebas aportadas: no existe vacío jurídico en los actos administrativos porque la liquidación oficial de revisión se fundamentó en el resultado de la investigación tributaria que estuvo conformada por la diligencia de registro ordenada el 28 de septiembre de 2009.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: al omitirse declarar la totalidad de los ingresos recibidos durante el periodo en discusión, se derivó un menor saldo a pagar por concepto de IVA, lo que constituye un hecho sancionable en los términos del artículo 647 del ET.

Firmeza de la declaración: no se configuró la firmeza de la declaración privada en discusión, porque al proferirse y notificarse el auto de inspección tributaria, en virtud del artículo 706 del ET, se suspendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal se abstuvo de emitir pronunciamiento de fondo porque la parte demandante no agotó la vía gubernativa.

En primer lugar, el *a quo* puso de presente que la sociedad demandante no cuestionó la forma ni la oportunidad respecto de la notificación de la liquidación oficial de revisión demandada, como *“tampoco expuso argumento alguno dirigido a lograr la nulidad deprecada respecto del Auto que Inadmitió el Recurso de Reconsideración, ni con ocasión del escrito del recurso ni en la demanda”*.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que en el auto inadmisorio del recurso de reconsideración se afirmó que la liquidación oficial de revisión se notificó el 12 de febrero de 2011 y que el recurso de reconsideración se interpuso el 15 de abril del mismo año, el Tribunal concluyó que el término de los dos (2) meses venció el 13 de abril de 2011, por lo que declaró probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa ante la interposición extemporánea del recurso de reconsideración, lo que condujo a la firmeza del acto de determinación del tributo.

1.6 El recurso de apelación

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia.

Expuso que en la liquidación oficial de revisión la DIAN reconoció que la sociedad contribuyente respondió el requerimiento especial, hecho que es admitido por el Tribunal en la sentencia apelada, por lo que podía demandar de manera directa la liquidación oficial de revisión, en los términos del parágrafo del artículo 720 del ET.

El hecho de que se haya interpuesto el recurso de reconsideración en forma extemporánea, no excluye la posibilidad de acudir ante la jurisdicción para demandar la nulidad del acto definitivo, porque debe entenderse que cuando el recurso se rechazó por extemporáneo, equivale a tenerlo por no presentado, quedando habilitado el contribuyente para interponer la demanda de forma *per saltum*, por haberse atendido en debida forma el requerimiento especial e interpuesto la demanda dentro del término de caducidad previsto en el artículo 136 del CCA.

En este sentido, citó las sentencias del 12 de diciembre de 2006, radicado Nro. 14826, C.P. Ligia López Díaz y del 12 de mayo de 2010, radicado Nro. 16448, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, proferidas por esta Sección.

Teniendo en cuenta lo anterior, la excepción de inepta demanda no debió prosperar.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandada** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, para lo cual, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión presentados ante el Tribunal.

Agregó que es cierto que se puede prescindir del recurso de reconsideración en los términos del párrafo del artículo 720 del ET, pero no se puede recurrir de manera extemporánea y revivir los términos con una supuesta actuación *per saltum*.

La **parte demandante** guardó silencio.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si se encuentra ajustada a derecho la decisión del Tribunal de declarar probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa ante la interposición extemporánea del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión demandada.

2. Excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa

2.1 El Tribunal concluyó que la sociedad demandante interpuso el recurso de reconsideración de manera extemporánea contra la liquidación oficial de revisión, lo que condujo a la firmeza de la actuación de la Administración.

Por lo anterior, declaró probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

2.2 La parte demandante expuso que **el rechazo por extemporáneo del recurso de reconsideración equivale a tenerlo por no presentado, quedando habilitado el contribuyente para interponer la demanda de forma *per saltum***, en los términos previstos en el párrafo del artículo 720 del ET, porque de una parte, la sociedad atendió en debida forma el requerimiento especial y, de otra, interpuso la demanda dentro del término de caducidad previsto en el artículo 136 del CCA.

Para resolver se considera:

2.3 Agotamiento de la vía gubernativa. Presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Eventos en los que se entiende agotada la vía gubernativa

2.3.1 La interposición de los recursos en sede administrativa es un presupuesto de procedibilidad para el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del

derecho, excepto en los casos en los que al administrado no se le otorgó la oportunidad de impugnarlos [art. 135 CCA]².

2.3.2 Este presupuesto consiste, básicamente, en la necesidad de que el administrado, en el curso de una actuación administrativa, haga uso de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos de la Administración, otorgándole la oportunidad a esta para que pueda revisar su actuación con el objeto de que la revoque, modifique o aclare antes de que sea sometida a control de legalidad ante el juez competente.

2.3.3 Conforme con el artículo 63 del CCA [norma aplicable al casco concreto], la vía gubernativa se entiende agotada cuando contra los actos administrativos no proceden recursos [artículo 62-1 ET]; cuando los recursos interpuestos ya fueron decididos [artículo 62-2 *ibídem*] y cuando el acto administrativo queda en firme porque no se interpusieron los recursos de reposición o de queja [facultativos].

2.4 Agotamiento de la vía gubernativa en materia tributaria. El recurso de reconsideración. Término para interponerlo. Requisitos que se deben cumplir para interponerlo

2.4.1 En materia tributaria, el artículo 720 del ET señala que contra las liquidaciones oficiales proferidas por la Administración Tributaria, entre otros actos administrativos, procede el recurso de reconsideración, que deberá interponerse “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”. Término que se comienza a contar el mismo día en el que se surte la notificación del acto administrativo cuestionado y no al día siguiente, porque no se trata de un plazo fijado en días³.

2.4.2 Ahora bien, al tenor del artículo 722 del ET, el recurso de reconsideración deberá interponerse: (a) por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad, (b) dentro de la oportunidad legal, es decir, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto administrativo y (c) directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando

² Esta norma disponía: “La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

El silencio negativo, en relación con la primera petición también agota la vía gubernativa.

Sin embargo, si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos”.

³ En este sentido Cfr. las sentencias del 30 de agosto de 2007, radicado Nro. 25000-23-27-000-2002-01477-01 [15517], C.P. Ligia López Díaz, del 23 de abril de 2009, radicado Nro. 25000-23-27-000-2005-00552-01 [16536], C.P. Héctor Romero Díaz, del 25 de marzo de 2010, radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-00130-01 [16831], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de julio de 2010, radicado Nro. 76001-23-25-000-2003-00496-01 [16919], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Providencias reiteradas en la sentencia del 10 de febrero de 2011, radicado Nro. 25000-23-27-000-2007-00191-01 [17251], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se dijo que: “[...] el conteo del término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, inicia el mismo día de la notificación y no al día siguiente [...]”

se trate de agente oficioso, 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.

2.4.3 Entonces, si el recurso de reconsideración contra la decisión de la Administración Tributaria se interpuso en el término legal y con el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 722 del ET, con la decisión del mismo, se entiende agotada la vía gubernativa y se cumple con uno de los presupuestos procesales para que el contribuyente pueda acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, con la finalidad de debatir la legalidad de la actuación de la Administración.

2.5 Inadmisión del recurso de reconsideración

2.5.1 El artículo 726 del ET dispone que en el evento de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722 del mismo ordenamiento, se preferirá auto inadmisorio del recurso de reconsideración. Decisión contra la que solo procede el recurso de reposición [art. 728 *ibídem*].

2.5.2 La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722 del ET, podrán sanearse dentro del término de interposición, a diferencia de la interposición extemporánea, que no es saneable [art. 728 *ib*].

2.5.3 El citado artículo 728 en su aparte final prevé que “[s]i la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación”.

2.5.4 Sobre este particular, la Sala ha dicho que:

*“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el párrafo (sic) del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”⁴.*

*Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, la **ilegalidad del auto inadmisorio**, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)^{5,6}.*

⁴ Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

⁵ *Ibídem*.

2.5.5 Es decir, **no se puede confundir el agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión con la del auto inadmisorio del recurso de reconsideración.**

2.6 Inadmisión del recurso de reconsideración por extemporáneo. Efectos respecto de la posibilidad de demandar *per saltum* en los términos del párrafo del artículo 720 del ET. Línea jurisprudencial

2.6.1 Una de las causales previstas en el artículo 722 del ET para que la Administración Tributaria proceda a inadmitir el recurso de reconsideración tiene que ver con su interposición en forma extemporánea, es decir, pasados dos (2) meses contados a partir del mismo día en el que se surtió la notificación del acto administrativo debatido.

2.6.2 La jurisprudencia de esta Sección **ha mantenido dos líneas jurisprudenciales al resolver el problema jurídico respecto de los efectos que la inadmisión del recurso de reconsideración por extemporáneo y la posibilidad de que el contribuyente se acoja a lo previsto en el párrafo del artículo 720 del ET, es decir, a la figura jurídica del *per saltum* prevista en materia tributaria.**

2.6.3 Respecto de esta figura, es preciso indicar que procede siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (i) **que el requerimiento se haya atendido en debida forma**, es decir, que la respuesta se presente dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del requerimiento especial, se haga por escrito y como lo indica el artículo 559 del ET, la suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y contenga las objeciones al requerimiento⁷ y (ii) **que la demanda contra la liquidación oficial se presente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.**

⁶ Cfr. la sentencia del 14 de junio de 2007, radicado Nro. 25000-23-27-000-2002-90266-01 [14589], C.P. Héctor J. Romero Díaz, providencia reiterada en las sentencias del 25 de marzo de 2010, radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-00130-01 [16831], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 15 de julio de 2010, radicado Nro. 76001-23-25-000-2003-00496-01 [16919], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 10 de febrero de 2011, 25000-23-27-000-2007-00191-01 [17251], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 27 de marzo de 2014, radicado Nro. 15001-23-31-000-2010-01560-01 [19713], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁷ En reiterada jurisprudencia, esta Sección ha dicho que el requerimiento especial se atiende en debida forma si cumple los requisitos enunciados. Entre otras sentencias, cfr. las de 9 de septiembre de 2004, radicado Nro. 66001-23-31-000-2001-0836-01 [13860], C. P. Ligia López Díaz; del 28 de octubre de 2004, radicado Nro. 66001-23-31-000-2001-0838-01 [13816], C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 6 de octubre de 2005, radicado Nro. 19001-23-31-000-1998-00962-01 [14581], C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 12 de mayo de 2010, radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-02244-01 [16448], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 3 de julio de 2013, radicado Nro. 25000-23-27-000-2009-00064-01 [18933], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

2.6.4 Primera línea jurisprudencial: cuando se rechaza el recurso de reconsideración por extemporáneo, es como si el contribuyente no lo hubiera presentado, por ende, al verificarse el cumplimiento de los requisitos previstos en el parágrafo del artículo 720 del ET, se puede demandar de manera directa la liquidación oficial

2.6.4.1 En la sentencia del 12 de diciembre de 2006⁸, se consideró que “*al haber sido rechazado el recurso de reconsideración por extemporáneo, y no por otra razón, es como si no lo hubiera presentado, pues transcurrió el término para su interposición, sin que el contribuyente hubiera radicado en la Administración el escrito contentivo del mismo, y así las cosas, estaría habilitado el contribuyente para demandar la liquidación oficial directamente, siempre y cuando se dieran los presupuestos para su procedencia, conforme el artículo 720 del Estatuto Tributario*” (Subraya original).

2.6.4.2 Este pronunciamiento se reiteró en la sentencia del 12 de mayo de 2010⁹.

2.6.5 Segunda línea jurisprudencial: la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberse presentado, por lo que no puede entenderse agotada la vía gubernativa. Para acogerse a la figura jurídica del *per saltum* y demandar directamente la liquidación oficial, es indispensable no haber interpuesto el recurso de reconsideración

2.6.5.1 Conforme con la sentencia del 14 de junio de 2007¹⁰, para poder estudiar la legalidad de la liquidación oficial, cuando media auto inadmisorio del recurso de reconsideración, se debe demandar tanto el acto definitivo como el inadmisorio del recurso y su confirmatorio, si es del caso, de lo contrario, el juez se debe declarar inhibido para hacer un pronunciamiento en ese sentido por no agotamiento de la vía gubernativa. Posición reiterada en la sentencia del 15 de julio de 2010¹¹, en la que se precisó que la demanda de estos dos actos administrativos se debe hacer en conjunto por ser una unidad inseparable.

2.6.5.2 En la sentencia del 23 de abril de 2009¹², la Sala precisó que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberse interpuesto, es decir, no se agotó la vía gubernativa. En consecuencia, no puede haber pronunciamiento de fondo sino inhibitorio. En el mismo sentido se pronunció la Sección en las sentencias del 25 de marzo de 2010¹³ y del 15 de julio de 2010¹⁴.

⁸ Radicado Nro. 25000-23-27-000-1997-02422-01 [14826], C.P. Ligia López Díaz.

⁹ Radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-02244-01 [16448], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Radicado Nro. 25000-23-27-000-2002-90266-01 [14589], C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹¹ Radicado Nro. 13001-23-31-000-2007-00675-01 [18218], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² Radicado Nro. 25000-23-27-000-2005-00552-01 [16536], C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹³ Radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-00130-01 [16831], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴ Radicado Nro. 76001-23-25-000-2003-00496-01 [16919], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2.6.5.3 En la sentencia del 10 de febrero de 2011¹⁵, la Sala insistió en que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberse interpuesto y que como en virtud del artículo 720 del ET, dicho recurso es el medio de impugnación indispensable para agotar la vía gubernativa frente a las liquidaciones oficiales, por el hecho de no haberse interpuesto oportunamente, no puede darse por cumplido este presupuesto de la acción, impidiendo que se profiera decisión de fondo. Además, aclaró que aunque se atiende en debida forma el requerimiento especial, la demanda se debe presentar dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

2.6.5.4 En la sentencia del 19 de enero de 2012 se puntualizó que al ser inadmitido el recurso de reconsideración, por extemporáneo, “*la administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre los motivos de inconformidad aducidos por el recurrente; es decir, el recurso no fue decidido*”¹⁶.

2.6.5.5 En la sentencia del 14 de junio de 2012¹⁷, la Sala expuso que para acogerse a la figura jurídica del *per saltum* y demandar directamente la liquidación oficial, es indispensable no haber interpuesto el recurso de reconsideración contra el citado acto administrativo, porque la facultad prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET presupone prescindir del recurso de reconsideración, esto es, abstenerse de interponerlo, lo que excluye la presentación extemporánea de este medio de impugnación.

2.6.5.6 Esta misma posición se plasmó en la sentencia del 5 de julio de 2012¹⁸ y se reiteró en la sentencia del 1º de agosto de 2013¹⁹, **que insistió en la necesidad de demandar tanto el auto inadmisorio del recurso de reconsideración como el acto definitivo de determinación del tributo.**

2.7 Anotaciones sobre la línea jurisprudencial actual

2.7.1 Respecto de las liquidaciones oficiales, el artículo 720 del ET prevé el recurso de reconsideración como medio de impugnación contra estos actos administrativos, es decir, la interposición y decisión de este recurso se constituye en el requisito indispensable para agotar la vía gubernativa, como requisito de procedibilidad para poder ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho [art. 135 CCA].

No obstante lo anterior, en el parágrafo del citado artículo 720²⁰ se establece la posibilidad de prescindir del recurso de reconsideración en aquellos casos en los que el

¹⁵ Radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-01931-01 [16998], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ Radicado Nro. 25000-23-27-000-2008-00279-01 [18258], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁷ Radicado Nro. 25000-23-27-000-2005-00264-01 [17592], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Radicación número: 15001-23-31-000-2008-00139-01 [17916], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁹ Radicado Nro. 66001-23-31-000-2010-00100-01 [19630], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ “*Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante*

requerimiento especial expedido con anterioridad a la liquidación oficial se haya atendido en debida forma, en los términos del artículo 707 del ET.

2.7.2 De lo anterior se infiere que la regla general, respecto del recurso de reconsideración, en el caso de la liquidación oficial, es su obligatoriedad para agotar la vía gubernativa, salvo que el contribuyente se acoja a la excepción prevista en el párrafo del artículo 720 del ET.

2.7.3 De manera que, para debatir la legalidad de la liquidación oficial en sede jurisdiccional el contribuyente tiene dos opciones: (i) agotar en debida forma la vía gubernativa a través de la interposición del recurso de reconsideración, atendiendo las formalidades y el plazo previsto en la ley [arts. 720 y 722 del ET] ó (ii) acudir en forma directa [*per saltum*], siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial [párrafo art. 720 *ib*] y se presente la demanda contra la liquidación oficial dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

2.7.4 Ahora bien, se entiende que el contribuyente se acoge a dicha excepción, en principio, cuando se abstiene de interponer el recurso de reconsideración [manifestación tácita]²¹.

2.7.5 Sin embargo, puede ocurrir que el contribuyente interponga el recurso de reconsideración de manera extemporánea, lo que origina su inadmisión y, a su vez, se acoja -al presentar la demanda- a la facultad prevista en el párrafo del artículo 720 del ET porque atendió en debida forma el requerimiento especial.

En la solución a este evento, en los diversos pronunciamientos emitidos por esta Sección, a los que se hizo referencia con anterioridad, se ha coincidido en señalar que cuando se presenta en forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, se entiende que no se presentó el recurso.

2.7.6 La diferencia entre las dos líneas jurisprudenciales que en torno a este tema se han presentado, radica en que en una, si se prueba el cumplimiento de los requisitos del párrafo del artículo 720 del ET el contribuyente puede demandar *per saltum*, a pesar del rechazo por extemporáneo del recurso de reconsideración, en tanto que en la segunda línea, que resulta ser la vigente, la extemporaneidad en la interposición del citado recurso conduce a la falta de agotamiento de la vía gubernativa, lo que trae consigo la decisión inhibitoria, salvo que se demuestre que el recurso fue ilegalmente inadmitido es decir, que no era extemporáneo.

2.7.7 En esta oportunidad, se retoma la posición, según la cual, la interposición del recurso de reconsideración en forma extemporánea contra la liquidación oficial de revisión y su consecuente inadmisión abre la posibilidad de que el contribuyente acuda *per saltum* en demanda del acto administrativo definitivo ante esta jurisdicción, siempre que se cumplan los presupuestos señalados en el párrafo del artículo 720 del ET, esto es,

la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial".

²¹ Confrontar la Nota Nro. 17.

atender en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

2.7.8 La extemporaneidad en la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial surte el mismo efecto que la no presentación. La excepción a la regla general –la interposición obligatoria de los recursos-, prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET, tiene su razón de ser en el hecho de que si se atiende en debida forma el requerimiento especial, no es indispensable impugnar el acto administrativo, pues por vía de la respuesta al requerimiento, el contribuyente pudo exponer sus argumentos y la Administración estudiarlos, por lo que es claro, tuvo la oportunidad de revisar su actuación con el fin de modificarla, revocarla o aclararla.

2.7.9 Diferente es el caso de las demás actuaciones de la Administración, en las que no media la expedición de un requerimiento especial, como en la liquidación de aforo o en los actos administrativos que imponen sanciones, porque al no estar cobijados por la excepción prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET, en todos los casos es indispensable que agoten la vía gubernativa como condición *sine qua non* para demandar la actuación.

2.7.10 En este orden de ideas, el pensamiento de que es necesario no haber interpuesto el recurso de reconsideración para acudir *per saltum* al juez, también cobija el evento en el que el recurso es inadmitido por extemporáneo. No solo porque equivale a tal figura –la no interposición-, sino porque la interpretación de esta figura se debe hacer en el sentido que es facultad del interesado **continuar la discusión** ante la Administración con la interposición del recurso de reconsideración o procurar definir con mayor celeridad el conflicto, optando por presentar la contienda ante el juez competente, habida cuenta de que la finalidad del recurso se realiza con la respuesta al requerimiento especial, por lo ya dicho.

2.7.11 Así las cosas, le corresponderá al juez de conocimiento y en el momento de proveer sobre la admisión de la demanda, examinar si en el caso sometido a su consideración se cumplen los presupuestos para que el contribuyente acuda en forma *per saltum* ante esta jurisdicción. Es decir, se deberá revisar si se atendió en debida forma el requerimiento especial y si la demanda contra la liquidación oficial de revisión se presentó dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

2.7.12 La Sala pone de presente que en el evento en el que el contribuyente haya interpuesto el recurso de reconsideración en forma extemporánea, medie acto administrativo que así lo declare y este hecho no sea controvertido por el interesado, no resulta forzoso demandar la nulidad del acto administrativo que inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo.

En estos casos, vale decir, en los que se acude *per saltum*, el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho – en vigencia del CCA [hoy medio de control]- se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, incluso, si la parte actora optó por demandar la

actuación por medio de la cual se rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración y la actuación de la Administración resulta legal.

Lo anterior, porque el término de los cuatro (4) meses a los que se refiere el párrafo del artículo 720 del ET no se puede contabilizar a partir de la notificación del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, habida consideración de que el agotamiento de la vía gubernativa al que se refiere el artículo 728 *ibídem*, tiene que ver con el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, más no con el del acto definitivo [liquidación oficial], tal como se expuso en el numeral 2.5.4 de esta providencia.

Además, no es acertado concebir que la interposición del recurso de reconsideración y su posterior inadmisión por extemporáneo constituya una forma de interrumpir el término de los cuatro (4) meses con los que cuenta el contribuyente para demandar *per saltum* la nulidad de la liquidación oficial.

2.7.13 Se aclara que habrá eventos en los que el contribuyente discuta la decisión de la Administración en lo que tiene que ver con el rechazo del recurso de reconsideración. Rechazo que puede obedecer a la presunta extemporaneidad en su interposición o por las demás causales previstas en el artículo 722 del ET, caso en el cual, resulta necesario demandar la ilegalidad de esta actuación junto con la liquidación oficial de revisión²².

Así las cosas, si la parte actora prueba la ilegalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, incluido el rechazo por extemporáneo, el juez de conocimiento debe declarar la nulidad de esa actuación y estudiar el fondo del asunto, siempre que la demanda se haya presentado dentro del término de caducidad de la acción ejercida –hoy medio de control-. Término de caducidad que a diferencia de lo que ocurre cuando se acude *per saltum*, se contabiliza a partir de la notificación del auto que confirma la inadmisión del recurso de reconsideración, de ser el caso [art. 728 ET].

Si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración [artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario], el juez también podrá declarar resuelto el recurso de reconsideración a favor del administrado, como consecuencia del silencio administrativo positivo²³.

2.7.14 En conclusión, cuando se observe que el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de la revisión en forma extemporánea pero, se evidencie que el administrado atendió en debida forma el requerimiento especial y que la demanda contra la liquidación oficial se presentó dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación, es del caso admitir que la parte actora acude *per saltum* ante esta jurisdicción y, por ende, procede el estudio del fondo del asunto.

²² Cfr. la sentencia del 27 de marzo de 2014, radiado Nro. 15001-23-31-000-2010-01560-01 [19713], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se transcribió apartes de la sentencia del 14 de junio de 2007, radicado Nro. 14589 C.P. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en sentencia del 25 de marzo de 2010, radicado Nro. 16831 y del 15 de julio de 2010, radicado Nro. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ *Ibídem*.

Igual tratamiento se debe dar en los eventos en los que a pesar de ser legal la decisión de la Administración al rechazar por extemporáneo el recurso de reconsideración, la parte actora decide atacar esta actuación junto con la liquidación oficial, caso en el cual, el término de caducidad de la acción se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión [parágrafo del artículo 720 del ET].

2.8 El caso concreto

2.8.1 Se observa que la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000049 del 8 de febrero de 2011, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Administración Seccional de Impuestos de Barranquilla, por la que se modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad contribuyente por el sexto bimestre del año 2007, se **notificó por correo el 12 de febrero de 2011**, según lo expuso la Administración en el auto inadmisorio del recurso de reconsideración²⁴, afirmación que no fue controvertida por la sociedad demandante, por lo que, en términos del artículo 720 del ET, la sociedad contribuyente podía interponer el recurso hasta el día martes 12 de abril del mismo año.

2.8.2 Como el recurso de reconsideración se interpuso el 15 de abril de 2011, es decir, por fuera del término legal, resultaba procedente su inadmisión por extemporáneo, como en efecto lo dispuso la DIAN en el Auto Nro. 000584 de 16 de mayo de 2011.

2.8.3 Al ser inadmitido el recurso de reconsideración por extemporáneo, conforme con lo expuesto con anterioridad en esta providencia, la sociedad demandante quedaba habilitada para acudir *per saltum* ante esta jurisdicción y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, porque se tiene por no presentado y la sociedad atendió en debida forma el requerimiento especial, aspecto que no fue controvertido por la DIAN.

2.8.4 No obstante lo anterior, la parte demandante omitió interponer la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho dentro del término “*de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial*”, como lo dispone el parágrafo del artículo 720 del ET.

2.8.5 Nótese que la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000049 del 8 de febrero de 2011, se notificó por correo el 12 de febrero de 2011, razón por la cual, los cuatro (4) meses con que contaba la sociedad para demandarla vencían el 13 de junio de 2011 y comoquiera que la demanda se presentó el 21 de octubre del 2011, es claro que

²⁴ En el auto Nro. 000584 del 16 de mayo de 2011, por el que se inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000049 del 8 de febrero de 2011, la UAE-DIAN expuso que “[e]l escrito contentivo del recurso a nombre del contribuyente RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA SAS NIT 802.014.314-8, no cumple con el requisito previsto en el literal b) del artículo 722 del Estatuto Tributario, toda vez que fue presentado el día 15 de abril de 2011, es decir, fuera de los dos meses siguientes a la notificación del referido acto administrativo, el cual fue notificado el día 12 de febrero de 2011, según certificado de la Guía de servientrega (sic) No. 1038575371 (Folio 627 del expediente)” [Cfr. el folio 1069 anverso del expediente].

su presentación se hizo por fuera de término legal, por lo que operó el fenómeno de la caducidad de la acción²⁵.

2.8.6 En este orden de ideas, le asiste la razón al Tribunal al declararse inhibido para proferir decisión de mérito en relación con la pretendida nulidad de la liquidación oficial de revisión, pero, se modificará la decisión apelada porque la razón que justifica esta providencia no es el indebido agotamiento de la vía gubernativa sino la caducidad de la acción.

2.8.7 A su vez, se adicionará la providencia apelada para inhibirse la Sala de decidir respecto de la legalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, porque la parte actora no expuso razones para atacar la legalidad de dicho acto administrativo y porque al tenerse por no presentado el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, debido a su extemporaneidad, se reconoce que la demandante actuó *per saltum*, lo que conduce a que en el caso *sub examine* no resulta procedente emitir pronunciamiento de fondo en relación con dicha actuación.

2.8.8 Finalmente, se revocará el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que dispuso: “[e]n su oportunidad, ejecutoriada ésta (sic) decisión, devuélvase el expediente al Juzgado de origen, para su correspondiente archivo”, porque el Tribunal conoció del proceso de primera instancia.

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

FALLA

Primero: MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia del veintidós (22) de febrero de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico – Subsección de Descongestión, en el sentido de declarar que la Sala se declara inhibida para pronunciarse de fondo respecto de la pretendida nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000049 del 8 de febrero de 2011, por caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Segundo: ADICIÓNASE la sentencia apelada, en el sentido de declarar que la Sala se inhibe de proferir decisión de mérito, respecto de la legalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración.

Tercero: REVÓCASE el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que dispuso: “[e]n su oportunidad, ejecutoriada ésta (sic) decisión, devuélvase el expediente al Juzgado de origen, para su correspondiente archivo”.

²⁵ En este sentido, confrontar el auto de Sala del 10 de diciembre de 2015, radicado Nro. 73001-23-33-000-2015-00349-01 [22047], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Cuarto: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los fines del memorial poder que obra en el folio 61 de este cuaderno.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ