**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., seis (6) de junio de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00045-01(23285)**

**Actor: MISIÓN TEMPORAL LIMITADA**

**Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 19 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn1" \o "):

**«*PRIMERO: DECLARAR****no probada la excepción formulada por la parte demandada, denominada “indebido agotamiento de la actuación administrativa”, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO: NEGAR****las pretensiones de la demanda, en atención a lo esbozado en el acápite de consideraciones de esta sentencia.*

*[…]».*

**ANTECEDENTES**

El 20 de abril de 2010, MISIÓN TEMPORAL LTDA.[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn2" \o "), presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2009, con un saldo a favor de $620.455.000[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn3" \o "), corregida el 10 de junio de 2010 para disminuir dicho saldo a $563.579.000[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn4" \o ").

El 30 de abril de 2010, la sociedad le solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor declarado[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn5" \o "), petición aceptada por la Resolución N° 6282-0705 del 11 de junio de 2010[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn6" \o ").

Previo requerimiento especial del 24 de abril de 2012 y respuesta a este[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn7" \o "), la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412013000005 de 21 de enero de 2013 por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre renta del año gravable 2009 presentada por la actora, en el sentido de desconocer el saldo a favor declarado e imponer sanción por inexactitud ($1.468.910.000), para determinar un saldo a pagar de $1.829.847.000[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn8" \o ").

El 17 de mayo de 2013, en ejercicio de la facultad consagrada en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) E.T., la demandante acudió directamente a la Jurisdicción Contencioso Administrativa para controvertir la legalidad de la liquidación oficial de revisión[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn9" \o ").

El 21 de agosto de 2013, la Administración formuló el **pliego de cargos N° 312382013000104** a MISIÓN TEMPORAL LTDA., en el cual, con fundamento en el [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) del E.T, propuso como sanción reintegrar la suma devuelta de forma improcedente ($563.579.000), más los intereses moratorios incrementados en un 50%[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn10" \o ").

El 30 de agosto de 2013, la demandante presentó solicitud de terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación oficial del impuesto de renta por el año gravable 2009, con fundamento en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn11" \o ").

Mediante Acta N° 129 del 11 de septiembre de 2013, el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo decidió transar y, en consecuencia, finalizar el proceso administrativo en relación con el Requerimiento Especial N° 312382012000077 de 24 de abril de 2012[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn12" \o ").

El 20 de febrero de 2014, por medio de la **Resolución N° 312412014000006** la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso sanción por devolución improcedente a la actora, en el sentido de pagar la suma de $426.655.000 de los intereses moratorios incrementados en un 50%[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn13" \o "). Dicho acto fue notificado por correo certificado el 22 de febrero de 2014[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn14" \o "). Contra la anterior decisión se interpuso recurso de reconsideración el 24 de abril de 2014[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn15" \o ").

El 15 de mayo de 2014, por Auto N° 900055, la Administración inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn16" \o "). Contra dicho auto se interpuso recurso de reposición[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn17" \o "), resuelto por Auto N° 900014 del 23 de julio de 2014, en el sentido de confirmar la inadmisión del recurso de reconsideración[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn18" \o ").

**DEMANDA**

MISIÓN TEMPORAL LTDA., 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, formuló las siguientes pretensiones[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn19" \o "):

*«1. Que se declare la nulidad total del Auto Inadmisorio del recurso de Reconsideración No. 900055 del 15 de mayo de 2014.*

*2. Que se declare la nulidad total del Auto Confirmatorio del auto inadmisorio No. 900014 del 23 de julio de 2014, que resuelve el recurso de reposición interpuesto contra el auto inadmisorio No. 900055 del 15 de mayo de 2014.*

*3. Que se declare la nulidad total de la Resolución Sanción No. 312412014000006 del 20 de febrero de 2014, que impone una sanción por una devolución/compensación improcedente.*

*4, Que como consecuencia de la declaratoria anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que no hay lugar a la aplicación de la sanción, por inexistencia de la base que dio origen a la aplicación a la misma, por efecto de la terminación por mutuo acuerdo».*

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

      Artículo 29 de la Constitución Política

      [Artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Sostuvo que no se puede predicar la existencia de una Resolución Sanción sin que medie una liquidación oficial la cual, si bien existió, fue objeto de terminación por mutuo acuerdo, lo cual conllevó a la terminación del proceso judicial y a la extinción de la obligación tributaria; en consecuencia, desapareció la base para imponer la sanción del [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) E.T.

Consideró que se vulneró el principio de publicidad por indebida notificación de la resolución sanción, toda vez que fue dejada en la portería del edificio donde se encuentra ubicada la oficina de la sociedad, razón por la cual solo fue conocida hasta el 24 de febrero de 2014, vulnerándose el derecho fundamental al debido proceso.

**OPOSICIÓN**

La**Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn20" \o "):

Propuso las excepciones de caducidad y de ineptitud de la demanda por «falta de agotamiento de la vía gubernativa».

Señaló que operó la caducidad de la acción, pues aunque el plazo para interponer la demanda vencía el 5 de diciembre de 2014 -fecha que se vio suspendida por el paro y la vacancia judicial- la demandante debió radicar la demanda el 13 de enero de 2015, fecha en la cual la rama judicial reanudó labores, pero solo fue presentada el 16 del mismo mes y año.

Sostuvo que hubo ineptitud de la demanda, pues si bien se interpuso el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, este no se admitió por haberse presentado de forma extemporánea y, en consecuencia, no podía acudirse a la Jurisdicción Contencioso Administrativa por no agotarse la vía gubernativa.

Estimó que la notificación de la resolución sanción se efectuó por correo a la dirección informada por la contribuyente, el 22 de febrero de 2014, y el recurso de reconsideración solo se interpuso el 24 de abril de 2014, es decir, por fuera de los dos meses que tenía para presentarlo.

Afirmó que la actora pretende modificar una notificación por correo en una entrega personal, al cuestionar que el acto administrativo fue recibido por el portero del edificio pero entregado en sus oficinas el 24 de febrero de 2014; en este caso, la portería del edificio era la autorizada para recibir la correspondencia, independientemente del tiempo que se tome para entregarla o para que la recojan.

Dijo que se ejerció la facultad sancionatoria con plena observancia y aplicación de los presupuestos establecidos en el [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) E.T., porque no se requiere de la liquidación oficial de revisión sino que basta con la corrección en la que se evidencie la improcedencia de la devolución.

Consideró que la Administración reconoció los efectos legales de la terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo de determinación, pero ello no implica que sus efectos se extiendan a asuntos que para el momento de la transacción ni siquiera se habían surtido y que corresponden a un proceso independiente al transado.

Sostuvo que la declaración de corrección presentada como requisito para la procedencia de la transacción del proceso de determinación, implica la aceptación tácita de los actos discutidos, por lo que es impreciso equiparar los efectos de la terminación de un proceso por efectos de la transacción a una terminación normal en la que mediante pruebas se desvirtúa la legalidad del acto.

Aclaró que se dio cumplimiento a lo establecido en los artículos [670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) y [860](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1070) E.T., en los cuales se describe la conducta sancionable.

**AUDIENCIA INICIAL**

El 24 de febrero de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn21" \o "). En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

Se declaró no probada la excepción de caducidad, porque se comprobó que la demanda fue radicada el 5 de diciembre de 2014 en la Personería de Bogotá[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn22" \o "), con lo cual la demandante demostró su intención de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 164 [num. 2 lit. d] del CPACA, por lo que en garantía del principio constitucional de acceso a la administración de justicia se tuvo como fecha de presentación de la demanda el 5 de diciembre de 2014, es decir, antes del vencimiento del término previsto en la anterior norma.

No se dio trámite a la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la actuación administrativa por constituir uno de los problemas jurídicos que se relacionan de manera directa con la fijación del litigio; el proceso surge como consecuencia de la inadmisión del recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la resolución que le impuso sanción por devolución improcedente, que requiere el estudio de fondo que debe surtirse al momento de dictar sentencia.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró no probada la excepción de *«indebido agotamiento de la actuación administrativa»*formulada por la entidad demandaday negó las pretensiones de la demanda*,*con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn23" \o "):

Señaló que si bien es cierto que el acto sancionatorio fue enviado a la dirección registrada por la demandante en el RUT, también lo es que no fue entregado en el piso 2° como se indica en dicho registro sino que fue dejado en el piso 1° donde se encuentra la recepción del Edificio Plaza 67 P.H. en el que funcionan distintas empresas; además, fue entregado un sábado por lo que la actora conoció el acto sancionatorio solo hasta el 24 de febrero de 2014.

Consideró que se debía tener como fecha de notificación de la resolución sanción el 24 de febrero de 2014 (cuando la actora conoció dicho acto), por lo que el recurso de reconsideración interpuesto el 24 de abril del mismo año se presentó en tiempo, razón por la cual declaró no probada la excepción formulada por la entidad demandada de *«indebido agotamiento de la actuación administrativa».*

Afirmó que si bien es cierto el procedimiento sancionatorio es autónomo e independiente al de determinación del impuesto, también lo es que el resultado del segundo depende el primero; si los actos administrativos son declarados nulos, la consecuencia directa respecto de la sanción es su inexistencia por la ausencia de un supuesto de hecho que la soporte.

Pero en la terminación por mutuo acuerdo el valor transado corresponde a las sanciones derivadas del proceso de determinación y no al de las sanciones que se imponen dentro de un proceso sancionatorio como el de devolución improcedente.

Sostuvo que con la presentación de la corrección que hizo la demandante con ocasión de la transacción manifestó su aceptación respecto de la liquidación realizada por la DIAN dentro del proceso de determinación de la cual se deriva el rechazo del saldo a favor declarado y, en consecuencia, la devolución del mismo, es improcedente. En consecuencia, la sanción impuesta se encuentra legalmente amparada.

**RECURSOS DE APELACIÓN**

Las partes, demandante y demandada, inconformes con la decisión de primera instancia, interpusieron recursos de apelación, con fundamento en lo siguiente[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn24" \o "):

**La parte demandante**solicitó confirmar el numeral primero de la sentencia apelada y revocar el segundo para, en su lugar, anular los actos administrativos demandados.

Señaló que la sentencia del Tribunal no se refirió al hecho planteado en la demanda según el cual desapareció la base para imponer la sanción por devolución improcedente que es lo que debe resolverse en este proceso.

Manifestó que el fallador de primera instancia olvidó que la terminación por mutuo acuerdo se dio amparada por el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, norma que permitía transar el 100% de los intereses, como en efecto sucedió, caso en el cual no hay base para liquidar la sanción por devolución improcedente de que trata el [artículo 670](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=833) E.T.

**La entidad demandada**solicitó revocar el numeral primero de la sentencia deprimera instancia en cuanto declaró no probada la excepción, para en su lugar declarar la inhibición. Y además solicitó declarar la legalidad de los actos demandados.

Reiteró que el recurso de reconsideración contra la resolución sanción fue interpuesto de manera extemporánea, por lo que no se cumplió un presupuesto procesal para acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Indicó que en materia tributaria la única excepción frente al agotamiento de la vía gubernativa la trae el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) E.T., que no es aplicable a la resolución por devolución improcedente.

Expresó que la notificación de la resolución sanción se efectuó por correo, a la dirección informada por la contribuyente y recibida el 22 de febrero de 2014. Al efecto destacó que al notificación *«se efectuó el 22 de febrero de 2014, en la dirección procesal y del RUT “CL 67 7 35 P 2 TO A de la ciudad de Bogotá”, tal y como se demuestra con la Guía de Servientrega N° 1077273023, el 22 de febrero de 2014, con sello del edificio de recibido en esa fecha; y el recurso de reconsideración se presentó el día 24 de abril de 2014, encontrándose por fuera de los dos meses que tiene el contribuyente para presentarlo»*.

Dijo que está probado y es aceptado por la contribuyente que *«el acto administrativo fue recibido en la portería del “Edificio Caracol” el día 22 de febrero de 2014, al punto que admite que de la portería le fue entregado el día 24 de febrero de 2014».*

Afirmó que la actora pretende modificar una notificación por correo en una entrega personal al cuestionar que el acto administrativo fue recibido por el portero del edificio pero entregado el 24 de febrero de 2014; en este caso, la portería del Edificio era la autorizada para recibir la correspondencia, independientemente del tiempo que se tome para entregarla o para que la recojan.

Señaló que existe jurisprudencia del Consejo de Estado según la cual cuando la notificación se hace en edificios con porterías, se entiende surtida con la entrega y recibo de las mismas porque son las autorizadas para recibir la correspondencia.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandada**reiteró los argumentos expuestos en la contestación y en el recurso de apelación[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn25" \o ").

La **parte demandante** no intervino en esta procesal.

El **Ministerio Público**solicitó revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa e inhibirse de conocer el fondo del asunto referido a la nulidad de la Resolución Sanción N° 312412014000006 del 20 de febrero de 2014[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn26" \o ").

Estimó que la notificación de la resolución sanción se surtió en los términos del [artículo 566](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=700) E.T. con la entrega de una copia de esta por parte de Servientrega el 22 de febrero de 2014, y no al día hábil siguiente como lo interpretó el *a quo.*

Consideró que el recurso de reconsideración contra la resolución sanción fue extemporáneo porque la demandante lo presentó el 24 de abril de 2014 y solo tenía hasta el 22 de abril para recurrir dicha decisión, por lo que está llamada a prosperar la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**Cuestión previa**

El Consejero de Estado doctor Milton Chaves García, manifestó su impedimento para conocer de este asunto, por encontrarse incurso en la causal prevista en el numeral 2 del artículo 141 del CGP[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn27" \o "), por haber actuado como asesor y apoderado de la parte demandante. En consecuencia, solicitó que se acepte el impedimento y que se le separe del conocimiento del mismo.

Teniendo en cuenta las razones que fundamentan el citado impedimento y con base en el numeral 2 del artículo 141 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 130 del CPACA, la Sala, integrada por tres Consejeros de Estado, quienes conforman el *quórum* decisorio[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn28" \o "), encuentra fundada la solicitud de impedimento, motivo por el cual, la acepta y, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

Decide la Sala sobre la legalidad de la Resolución Sanción N° 312412014000006 del 20 de febrero de 2014, así como del auto Nº 900055 del 15 de mayo de 2014 y su confirmatorio Nº 900014 de 23 de julio de 2014, actos administrativos por medio de los cuales la DIAN le impuso a MISIÓN TEMPORAL LTDA., sanción por devolución improcedente e inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción, respectivamente.

En los términos de los recursos de apelación, corresponde a la Sala determinar si se configuró la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa, ante la interposición extemporánea del recurso de reconsideración contra la resolución sanción. En el evento de no haberse configurado, la Sala procederá a analizar la legalidad de la resolución sanción y los autos inadmisorios.

**Agotamiento de la vía administrativa**

El numeral 2º del artículo 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece como presupuesto de procedibilidad para el ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que «*cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios»*, excepto en los casos en los cuales las autoridades no hubieran dado la oportunidad de impugnarlos.

De modo que, para que sea admisible una demanda contra un acto administrativo, es obligación del administrado ejercer los recursos que sean procedentes y obligatorios dentro del trámite administrativo que se curse, salvo que se trate del silencio negativo que resuelve la primera petición o que las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, ya que, en estos casos, la ley permite acudir directamente ante la jurisdicción.

En aplicación de esta regla general, frente al procedimiento tributario, el [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) E.T. dispone que contra las liquidaciones oficiales, **resoluciones que impongan sanciones** u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos proferidos por la DIAN, procede el **recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto.**Término que se empieza 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 días[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn29" \o ").

En concordancia con lo anterior, el [artículo 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898) E.T., señala los requisitos para la procedencia del recurso de reconsideración y, en el literal b), prescribe que debe presentarse dentro del término legal. La norma en mención dispone:

***«***[***ARTÍCULO 722***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898)***. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.****El recurso de reconsideración deberá cumplir los siguientes requisitos:*

*a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.*

*b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.*

*c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente 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.*

*Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.»*

En ese orden, si el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción se interpuso dentro del término establecido por la ley, con el cumplimiento de los demás requisitos previstos en el [artículo 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898) E.T., con la decisión del mismo se entiende agotada la vía administrativa, de manera que el contribuyente puede acudir ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, para debatir su legalidad.

Ahora bien, el [artículo 726](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=902) E.T. dispone que en el evento de no cumplirse los requisitos previstos en el [artículo 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898) *ibídem*, se proferirá auto inadmisorio del recurso de reconsideración. Decisión contra la que solo procede el recurso de reposición[[30]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn30" \o ").

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del [artículo 722](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898) E.T., podrán sanearse dentro del término de interposición, a diferencia de la interposición extemporánea, **que no es saneable.**

Al respecto, una de las causales para que la administración inadmita el recurso de reconsideración, tiene que ver con su interposición de forma extemporánea, esto es, transcurridos más de dos meses contados a partir del día en el cual se surtió la **notificación de la resolución sanción.** Este requisito es considerado como insaneable, por lo que su incumplimiento trae como consecuencia la falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Sobre el punto, la Sala ha precisado que los plazos procesales y los procedimientos administrativos establecidos en la ley no pueden entenderse como cuestiones meramente formales y, por tanto, no pueden desconocerse los términos procesales señalados en la ley en virtud de la aplicación del artículo 228 de la Constitución Política, en tanto ellos están estrechamente relacionados con la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad entre las partes.

En torno a la materia la Sección ha expresado que[[31]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn31" \o "):

*«Con fundamento en el artículo 228 de la Constitución Política y en aras de la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental no es posible desconocer la obligatoriedad de los términos procesales señalados en la ley.*

*[…]*

*Si bien es cierto que el artículo 228 ib consagra la prevalencia del derecho sustancial en la administración de justicia, la misma norma determina la existencia de un orden jurídico procesal que debe cumplirse, respetando el debido proceso y el derecho de defensa que le asiste a todas las personas.*

*El artículo 29 de la Constitución Política señala que el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, para el efecto se deben seguir las “formas propias de cada juicio”, razón por la cual****no puede entenderse que los términos procesales y los procedimientos administrativos contemplados en la ley, sean una cuestión meramente formal, ya que como atañen a la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales****, son protegidos igualmente en la Constitución Política, al consagrar el mismo artículo 228 que “los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado”, tal como ocurrió en el caso que se analiza.»*

Y frente a las notificaciones, conforme con los artículos [564](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=698) y [565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del E.T., como lo ha expresado la Sala[[32]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn32" \o "), tratándose de la **notificación por correo**, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última direccióninformada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

      El 20 de febrero de 2014, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Resolución Sanción Nº 312412014000006[[33]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn33" \o "), en la cual impuso sanción por devolución improcedente a MISIÓN TEMPORAL LTDA. **Este acto fue notificado por correo el 22 de febrero de 2014****[[34]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn34" \o "),**como consta en la guía de Servientrega 1077273023, en la CL 67 7 35 P 2 TO A, esto es, a la dirección informada por la contribuyente en el recurso de reconsideración[[35]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn35" \o "), que coincide con la informada en el RUT de la misma[[36]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn36" \o ").

      **El 24 de abril de 2014,**la demandante interpuso recurso de reconsideración[[37]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn37" \o "), el cual fue inadmitido por Auto Nº 900055 del 15 de mayo de 2014, expedido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN[[38]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn38" \o ").

      El 13 de junio de 2014, la actora interpuso recurso de reposición contra la anterior decisión[[39]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn39" \o "), resuelto mediante Auto Nº 900014 del 23 de julio de 2014[[40]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn40" \o "), en el sentido de confirmarlo.

En efecto, la notificación de la resolución sanción **se surtió por correo recibido en la dirección informada por la contribuyente** en el recurso de reconsideración, que coincide con la informada en el RUT, esto es, en la CL 67 7 35 P 2 TO A, el día **22 de febrero de 2014**, según consta en la guía de Servientrega 1077273023, aspectos no discutidos por la actora.

Conforme con lo aducido, le asiste razón a la entidad demandada en cuanto afirmó que la portería del edificio era la autorizada para recibir la correspondencia, pues como lo ha sostenido esta Corporación[[41]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn41" \o "), «*este hecho no hace ineficaz la notificación por correo que, en debida forma, hizo la DIAN, ni le quita los efectos jurídicos llamados a producir. De tal manera que solo basta con que el acto administrativo haya sido remitido a la dirección correcta informada por el contribuyente, como en este caso ocurrió, sin que puedan alegarse circunstancias externas, ajenas a la administración tributaria, para endilgar una indebida notificación».*

Ahora bien, concordante con el precedente que se reitera, no son de recibo las argumentaciones de la actora sobre la vulneración del principio de publicidad y del debido proceso por la entrega de la copia del acto sancionatorio en la portería del edificio.

Al respecto, la Sala reitera[[42]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn42" \o ") que el [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Si se aceptara la tesis planteada en la demanda de que el envío por correo debe ser entregado personalmente al contribuyente o a la persona autorizada por este para recibir notificaciones, se llegaría a la conclusión de que la notificación por correo y la personal son idénticas. Es más, en estricto sentido, la notificación por correo terminaría siendo *“más personal”* que la notificación personal misma, ya que en esta última es el interesado quien debe desplazarse a las oficinas de la entidad a notificarse, al paso que en la notificación por correo -como la entiende la demandante- sería el empleado del correo oficial o de la empresa de mensajería quien debería acudir a la dirección del contribuyente, buscarlo y entregarle personalmente copia de la actuación.

En efecto, así como se alega que el portero del edificio en el que se encuentra ubicada la oficina de la contribuyente no estaba autorizado para recibir correspondencia a nombre de la sociedad, podría alegarse válidamente que un dependiente, o la secretaria, o el auxiliar contable o, en fin, cualquiera de los empleados de la empresa contribuyente, no estaban tampoco autorizados para recibir notificaciones en su nombre. Por ende, solamente el representante legal podría ser receptor directo de la correspondencia dirigida a la empresa.

Como se puede apreciar, la tesis expuesta en la demanda conduce a conclusiones contrarias al espíritu de las normas que regulan el tema de las notificaciones y que, de aceptarse, fácilmente producirían un grado de dificultad extrema en el trámite de las actuaciones administrativas.

Para la Sala, la interpretación de las normas que regulan las notificaciones debe consultar la necesidad de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes, pero sin hacer imposible el trámite de la actuación.

Si el [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario permite que se haga la notificación mediante cualquier servicio de mensajería especializada debe analizarse si la forma en que regularmente funciona dicho servicio es suficiente garantía para el derecho de defensa del contribuyente. Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de **oficinas ubicadas en propiedad horizontal** **en la que exista una portería**, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia.

Por lo tanto, en el caso, la notificación del acto sancionatorio se efectuó conforme a la normativa aplicable, según lo precisado por la jurisprudencia, lo cual descarta la aducida vulneración del debido proceso y del principio de publicidad.

Así las cosas, la notificación de la resolución sanción se surtió por correo el **22 de febrero de 2014**, de modo que, conforme con el [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del Estatuto Tributario, el contribuyente contaba con dos meses para interponer el recurso de reconsideración, que en este caso vencía el **22 de abril de 2014**. Sin embargo, como se aprecia en la fecha de radicación del referido recurso, fue instaurado el **24 de abril de 2014**, esto es, de manera extemporánea.

Por consiguiente y dado que el recurso de reconsideración se interpuso por fuera del término establecido por la ley, era procedente su inadmisión por extemporáneo, como lo dispuso la DIAN *(con fundamento en los artículos*[*720*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896)*,*[*722*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898)*y*[*728*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=904)*ET)*en el Auto Nº 900055 del 15 de mayo de 2014 y lo confirmó en el Auto Nº 900014 del 23 de julio del 2014, que decidió la reposición contra el primero.

En los anteriores términos, como la presentación extemporánea del recurso de reconsideración *-que no es saneable-* tiene el mismo efecto de no haberse interpuesto, **no se cumple el presupuesto procesal del agotamiento de la vía administrativa**, lo que impide a la Sala pronunciarse de fondo frente a las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo[[43]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftn43" \o ").

En consecuencia, prospera el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, razón por la cual la Sala revocará la sentencia de primera instancia para declarar probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa frente a la resolución sancionatoria e inhibirse para proferir pronunciamiento de fondo, sin que sea procedente analizar los cargos propuestos en el recurso de apelación interpuesto por la demandante.

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

**FALLA:**

**1. ACEPTAR**el impedimento manifestado por el Consejero de Estado doctor Milton Chaves García y separarlo del conocimiento del presente asunto.

**2. REVOCAR**la sentencia del 19 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

*Declarar probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía administrativa en relación con la Resolución Sanción N° 312412014000006 del 20 de febrero de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y, en consecuencia, inhibirse para proferir pronunciamiento de fondo.*

3. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.**

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidente de la Sección

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref1" \o ") No se pronunció sobre costas.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref2" \o ") Tiene como objeto social la contratación de servicios con terceros beneficiarios para la prestación de servicios temporales.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref3" \o ") Fl. 25 c.a.

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref4" \o ") Fl. 26 c.a.

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref5" \o ") Fl. 29 c.a.

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref6" \o ") Fls. 33 a 35 c.a.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref7" \o ") Fl. 78 a 90 c.a.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref8" \o ") Fls. 7 a 24 c.a.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref9" \o ") Fl. 137 c.a. - Con posterioridad, la actora desistió de la citada demanda (fl. 137 c.a.).

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref10" \o ") Fls. 54 a 56 c.a.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref11" \o ") Fls. 129 a 134 c.p.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref12" \o ") Fl. 91 c.a.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref13" \o ") Fls. 19 a 28 c.p.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref14" \o ") Fls. 101 vto. y 180 c.a.

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref15" \o ") Fls. 165 a 179 c.a.

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref16" \o ") Fl. 29 y 30 c.p.

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref17" \o ") Fls. 158 a 162 c.a.

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref18" \o ") Fls. 31 y 32 c.p.

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref19" \o ") Fls. 6 y 7 c.p.

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref20" \o ") Fls. 58 a 78 c.p.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref21" \o ") Fls. 108 a 124 c.p.

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref22" \o ") Fls. 34 c.p.

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref23" \o ") Fls. 140 a 167 c.p.

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref24" \o ") Fls. 212 a 218 c.p.

[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref25" \o ") Fls. 212 a 218 c.p.

[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref26" \o ") Fls. 219 a 222 c.p.

[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref27" \o ") *«Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente».*

[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref28" \o ") **Numeral 3 del artículo 131 del CPACA.** «*Cuando en un Magistrado concurra alguna de las causales señaladas en el artículo anterior, deberá declararse impedido en escrito dirigido al ponente, o a quien le siga en turno si el impedido es este, expresando los hechos en que se fundamenta tan pronto como advierta su existencia, para que la sala, sección o subsección resuelva de plano sobre la legalidad del impedimento. Si lo encuentra fundado, lo aceptará y solo cuando se afecte el quórum decisorio se ordenará sorteo de conjuez*».

[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref29" \o ") Sobre el punto, ver las sentencias del 30 de agosto de 2007, Exp. 15517, C.P. Ligia López Díaz, del 23 de abril de 2009, Exp. 16536, C.P. Héctor Romero Díaz, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de julio de 2010, Exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 5 de octubre de 2016, Exp. 20311, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[30]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref30" \o ") [***ARTÍCULO 728***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=904)***. E.T. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO.***

*«[…]*

*La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del*[*artículo 722*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=898)*, podrán sanearse dentro del término de interposición. […]****La interposición extemporánea no es saneable.***

*[…]*

*Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación».*

[[31]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref31" \o ") Sentencia del 9 de diciembre de 2010, Exp. 16882, C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada en Auto del 24 de octubre de 2013, **Exp. 20247**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[32]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref32" \o ") Sentencia del 12 de diciembre de 2018, Exp. 23288, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor Audrey Michelle Montoya.

[[33]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref33" \o ") Fls. 19 a 28 c.p.

[[34]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref34" \o ") Fl. 101 vto. y 180 c.a.

[[35]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref35" \o ") Fl. 179 c.a.

[[36]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref36" \o ") Fl. 99 c.a.

[[37]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref37" \o ") Fls. 110 a 124 c.a.

[[38]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref38" \o ") Fls. 29 y 30 c.p.

[[39]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref39" \o ") Fls. 158 a 162 c.p.

[[40]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref40" \o ") Fls. 31 y 32 c.p.

[[41]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref41" \o ") Sentencia del 6 de agosto de 2015, **Exp. 19886**,C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[[42]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref42" \o ") Sentencia del 18 de junio de 2014, **Exp. 20088**, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[[43]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37191" \l "_ftnref43" \o ") En similar sentido, ver, entre otras, sentencias del 15 de julio de 2010, Exp. 16919 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 10 de febrero de 2011, Exp. 17251, y del 31 de marzo de 2014, Exp. 19713, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.