

AUTO ADMISORIO DEL RECURSO DE RECONSIDERACION - El auto que lo revoca y contra el que no cabe recurso alguno, es demandable, por sí solo, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho / RECURSO DE RECONSIDERACION INTERPUESTO POR AGENTE OFICIOSO - La extemporánea ratificación de la actuación del agente se asimila a la no presentación del recurso en debida forma

De los hechos narrados y de las premisas sentadas en el aparte 4.2 de esta providencia podría concluirse, como lo hizo el *a-quo*, que el contribuyente JAIME HERNÁNDEZ FRANCO no agotó la vía gubernativa contra la Liquidación Oficial No. 322412011000190 de 2011, razón por la cual no podría acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para discutir su legalidad, ya que la extemporaneidad de la ratificación, por disposición de la ley, se asimila a la no presentación del recurso en debida forma. No obstante, la Sala observa que las pretensiones principales de la demanda están encaminadas a atacar la legalidad del Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 y a que se declare la configuración del silencio administrativo positivo (fl. 4) y no, como lo entendió el *a-quo*, a controvertir la legalidad de la Liquidación Oficial No. 322412011000190 de 2011. En la demanda se ataca dicho acto aduciendo que al contribuyente no le fue notificado personalmente el auto que revocó la admisión del recurso de reconsideración y que, como a la fecha de presentación de la demanda no le había sido notificado el acto que resuelva dicho recurso, operó el silencio administrativo del artículo 734 del Estatuto Tributario. Se expresa, además, que el acto acusado adolece de falsa motivación en tanto sí hubo ratificación del recurso de reconsideración interpuesto por el agente oficioso, por lo que la DIAN no podía revocar el auto admisorio, pues el artículo 722 del Estatuto Tributario establece un plazo para que la Administración Tributaria pueda válidamente revocar la admisión y, una vez vencido, no procede la revocatoria del recurso y, mucho menos, si posteriormente se ha ratificado la actuación, como sucedió en el caso concreto. Para la Sala, el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 es susceptible de control por la jurisdicción de lo contencioso administrativo porque pone fin a la actuación administrativa, haciendo imposible continuar con la misma, en tanto revoca el auto admisorio del recurso de reconsideración y no concede recurso alguno contra dicha decisión, quedando agotado el trámite administrativo, incidiendo además en la situación jurídica particular del contribuyente. Repárese que las causales de nulidad que se formulan contra el auto, sobre la base de su ilegalidad, por interpretación errónea, cuestión que debe resolverse al dictar sentencia, en la audiencia inicial o posteriormente, por tratarse de una cuestión que toca con la pretensión misma y no con los requisitos para la admisión de la demanda. Además, en las pretensiones subsidiarias se solicita que se revoque la Liquidación Oficial No. 322412011000190 de 2011 y se declare en firme la declaración privada presentada por el contribuyente, asunto que debe decirse también en la sentencia luego de que se analicen los fundamentos de derecho para atacar la legalidad del Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 y la configuración o no del silencio administrativo positivo que se solicita en la demanda. Así las cosas, al ser el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 un acto susceptible de ser demandado de manera independiente, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 de la Ley 1437, la Sala revocará el auto recurrido, toda vez que no procede el rechazo de la demanda por las causales allí anotadas.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 - ARTICULO 138 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 722

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: En ejercicio del

medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Jaime Hernández Franco solicitó la nulidad del Auto núm. 900.002 del 30 de noviembre de 2012, por el que la DIAN revocó, por extemporánea ratificación de la agencia, la admisión del recurso de reconsideración que su agente oficioso interpuso contra la liquidación oficial de revisión del IVA del 4° bimestre de 2009 que le formuló dicha entidad. Además, pidió que se declarara la configuración del silencio administrativo positivo del art. 734 del E.T., para lo cual adujo que no se le notificó personalmente el Auto núm. 900.002 y que a la fecha de presentación de la demanda tampoco se le había notificado el acto que resolvió la reconsideración. Subsidiariamente, solicitó que se revocara la liquidación oficial de revisión y que se declarara en firme la declaración privada del IVA. Mediante auto del 8 de mayo de 2013, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca rechazó la demanda con el argumento de que no se cumplió el requisito de procedibilidad del artículo 161 de la Ley 1437 de 2011, esto es, haber interpuesto y decidido los recursos que, de acuerdo con la ley, fueren obligatorios, por cuanto la ratificación de la actuación del agente oficioso fue extemporánea, de modo que el recurso de reconsideración no se presentó en debida forma y, por tanto, no se agotó la vía gubernativa. Al resolver el recurso de apelación que el demandante formuló contra el proveído de 8 de mayo, la Sala lo revocó y, en su lugar, ordenó que se devolviera el expediente al Tribunal para proveyera sobre la admisión de la demanda. Para adoptar dicha decisión la Sala precisó que el auto revocatorio del auto admisorio del recurso de reconsideración es demandable, de manera independiente, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en razón de que puso fin a la actuación administrativa, pues contra él no se concedió ningún recurso, de modo que esa decisión no sólo agotó el trámite administrativo, sino que incidió en la situación particular del contribuyente. Aclaró que, en cuanto tocaban con la pretensión misma y no con los requisitos para la admisión de la demanda, las causales de nulidad propuestas contra el Auto núm. 900.002 se debían resolver en la sentencia, en la audiencia inicial o posteriormente y no al proveer sobre la admisión de la demanda.

ACTOS OBJETO DE CONTROL DE LEGALIDAD POR LA JURISDICCION DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - De acuerdo con el artículo 43 de la Ley 1437 de 2011, son los definitivos, esto es, los que decidan directa o indirectamente el fondo de asunto o hagan imposible continuar la actuación / ACTO ADMINISTRATIVO O ACTO DEFINITIVO - Noción / ACTO DE TRAMITE - Noción / ACTO DE EJECUCION - Noción / ACTOS DE TRAMITE Y ACTOS DE EJECUCION - Se encuentran excluidos del control de legalidad de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en cuanto no deciden definitivamente una actuación

Son actos definitivos, susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 43 de la Ley 1437, *“los que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o hagan imposible continuar la actuación”*. Así pues, un acto administrativo o acto definitivo es una declaración de voluntad, dirigida al ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos, es decir, que crea, reconoce, modifica o extingue situaciones jurídicas. Por su parte, los actos de trámite son los que impulsan un procedimiento administrativo sin que de ellos se desprenda una situación jurídica y, los actos de ejecución se limitan a dar cumplimiento a una decisión judicial o administrativa, sin que pueda afirmarse que de ellos surjan situaciones jurídicas diferentes a las de la sentencia o acto ejecutado. De acuerdo con lo anterior, únicamente las decisiones de la Administración, producto de la conclusión de un procedimiento administrativo, o los actos que hacen imposible la continuación de esa actuación, siempre que afecten derechos o intereses, impongan cargas,

obligaciones o sanciones o incidan en situaciones jurídicas, son susceptibles de control de legalidad por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, lo que, dicho de otra manera, significa que los actos de trámite y de ejecución se encuentran excluidos de dicho control, toda vez que estos no deciden definitivamente una actuación. En ese orden de ideas, para proceder a admitir una demanda contra un acto de la Administración, debe analizarse, por el respectivo Juez, si se trata de un verdadero acto administrativo, en tanto decide de fondo el asunto, o, si siendo de trámite pone fin al proceso, haciendo imposible continuar la actuación.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 - ARTICULO 43

NOTA DE RELATORIA: Sobre las nociones de acto administrativo definitivo, acto de trámite y acto de ejecución se citan las sentencias de 9 de agosto de 1991, Exp. 5934, M.P. Julio César Uribe Acosta; 15 de noviembre de 1996, Exp. 7875, M.P. Consuelo Sarria Olcos; 14 de septiembre de 2000, Exp. 6314, M.P. Juan Alberto Polo Figueroa; y 30 de marzo de 2006, Radicación 25000-23-27-000-2005-01131-01(15784), M.P. Ligia López Díaz.

INTERPOSICION Y DECISION DE LOS RECURSOS OBLIGATORIOS DE LEY - Es requisito previo para demandar actos administrativos particulares, salvo cuando la ley permita acudir directamente a la Jurisdicción / INTERPOSICION Y DECISION DE LOS RECURSOS OBLIGATORIOS DE LEY EN LOS TRAMITES ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS - La interposición del recurso de reconsideración es requisito previo para demandar actos administrativos particulares en materia tributaria, salvo cuando se atiende en debida forma el requerimiento especial / RECURSO DE RECONSIDERACION - Término para interponerlo y requisitos / RECURSO DE RECONSIDERACION - El interpuesto por agente oficioso debe ser ratificado por el agenciado dentro de los dos meses siguientes a la notificación del auto admisorio del recurso, so pena de que se entienda no presentado en debida forma y se revoque la admisión / TERMINOS PROCESALES - Son obligatorios y no se pueden desconocer so pretexto de la aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal

De conformidad con el artículo 161 de la Ley 1437, la presentación de la demanda se somete al cumplimiento de unos requisitos previos, sin los cuales no es posible su admisión. Es así como en el numeral 2º se dispone 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”*. De acuerdo con ello, 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. La regla general, en materia de recursos administrativos, es su obligatoriedad, salvo que la ley, explícitamente, los califique como facultativos, como sucede con los de reposición y queja -artículos 74.3 y 76 de la Ley 1437-. En aplicación de esta regla general, en concordancia con el artículo 720 del Estatuto Tributario, 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 se interpondrá dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto. En concordancia con lo anterior, el artículo 722 del Estatuto Tributario señala los requisitos para que sea procedente el recurso de

reconsideración y, en el literal c), prescribe el procedimiento que debe llevarse a cabo cuando el recurso es presentado por un agente oficioso [...] De conformidad con la norma transcrita, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, tienen la carga de interponer el recurso de reconsideración por escrito, directamente y dentro de la oportunidad legal. Y, cuando el recurso es presentado por un agente oficioso, deben ratificar dicha actuación en el plazo de dos meses contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso de reconsideración, so pena de entenderse no presentado el recurso en debida forma. Como puede verse, el plazo de dos meses establecido en el artículo 722 E.T. corre para los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, con el fin de que en dicho término sea ratificada la actuación del agente oficioso. Sobre el tema, tal como lo advirtió el *a-quo*, esta Sección ya tuvo oportunidad de pronunciarse, entre otras sentencias, en la del 9 de diciembre de 2010, en la que al estudiar un caso similar al que hoy nos ocupa, se sostuvo 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, en tanto ellos están estrechamente relacionados con la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad de las partes [...] En ese orden de ideas, si lo que se pretende es discutir la legalidad de la liquidación oficial de revisión, necesariamente se debe agotar la vía gubernativa o, en su defecto, acudir *per saltum* a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, tal como lo dispone el artículo 720 del Estatuto Tributario, dentro de la oportunidad establecida en dicha norma y siempre que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 - ARTICULO 161 NUMERAL 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 722 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 228

NOTA DE RELATORIA: Sobre la obligatoriedad de los términos procesales se reitera Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 9 de diciembre de 2010, Radicado 25000-23-27-000-2005-00919-01(16882), M.P. William Giraldo Giraldo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00264-01(20247)

Actor: JAIME HERNANDEZ FRANCO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

AUTO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, señor JAIME HERNÁNDEZ FRANCO, contra el auto interlocutorio del 8 de mayo de 2013, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante el cual se rechazó la demanda por falta de agotamiento de vía gubernativa.

1. ANTECEDENTES

El 22 de marzo de 2013, el señor JAIME HERNÁNDEZ FRANCO, por intermedio de apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, presentó demanda contra la U.A.E. DIAN con el fin de que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

“PRIMERA. Que se declare la nulidad del Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 por medio del cual se revoca el Auto Admisorio del Recurso de Reconsideración No. 106-9000090 del 14 de Febrero de 2012.

“SEGUNDA. Que se decrete el silencio administrativo positivo de conformidad con el artículo 734 del Estatuto Tributario Colombiano, declarando en firme la liquidación privada y consecuentemente la revocatoria de la Liquidación Oficial No. 322412011000190 del 21 de Noviembre de 2011.

“TERCERA. Subsidiariamente se revoque La Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000190 del 21 de Noviembre de 2011, mediante el cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4º) bimestre del año 2009, en la que se rechazó la suma de \$199.878.000 correspondiente a compras y servicios gravados, IVA descontable por compras y servicios gravados en la suma de \$30.119.000, la suma de \$1.332.000 como IVA retenido en operaciones con Régimen Simplificado y se impuso sanción por inexactitud por la suma de \$50.322.000.

“CUARTA. Como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho a mi representado consistente en que se declare en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4º) Bimestre del año gravable 2009 No. 910000751156660 de JAIME HERNANDEZ FRANCO NIT. No. 79491064-4.”

Como fundamentos de hecho de la demanda, se expresa que el 6 de octubre de 2009 el señor JAIME HERNÁNDEZ FRANCO presentó declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre del año 2009, en la cual declaró un saldo a favor por valor de \$172.858.000; suma reconocida por la DIAN mediante Resolución No. 12248 del 19 de noviembre de 2009.

En virtud del programa post-devoluciones la DIAN expidió auto de apertura de investigación el 17 de diciembre de 2009 y, el 2 de mayo de 2011, profirió el Requerimiento Especial No. 322392011000021, notificado el 5 de mayo de ese año.

El 21 de noviembre de 2011, previa respuesta al requerimiento especial por parte del contribuyente y la compañía aseguradora, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000190, notificada el 22 de noviembre de 2011.

El 19 de enero de 2012 el Agente Oficioso del señor JAIME HERNÁNDEZ FRANCO presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue admitido mediante Auto No. 106-9000090 del 14 de febrero de 2012.

El 3 de agosto de 2012 el señor JAIME HERNÁNDEZ FRANCO ratificó la actuación del agente oficioso frente al recurso de reconsideración interpuesto. No obstante, mediante Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012, la DIAN revocó el auto admisorio al considerar que la ratificación se realizó de manera extemporánea.

2. PROVIDENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por auto interlocutorio del 8 de mayo de 2013 rechazó la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, toda vez que si bien el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000190 del 21 de noviembre de 2011 fue interpuesto por agente oficioso, su actuación no fue ratificada dentro del término contemplado en el artículo 722 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, citando la sentencia del 9 de diciembre de 2010 proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación, Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo, concluye que *“la actuación del agente oficioso se debe ratificar dentro de los 2 meses siguientes contados a partir de la notificación del auto admisorio del recurso interpuesto, y en el caso de no ser ratificada su actuación, conlleva a la*

revocatoria del auto admisorio del recurso de reconsideración, el cual se considera obligatorio para acudir ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa”.

Así pues, como la ratificación del recurso fue extemporánea, toda vez que sólo se efectuó el 3 de agosto de 2012, teniendo un término perentorio hasta el 17 de abril de 2012, se entiende que el recurso de reconsideración no se presentó en debida forma y, por tanto, no hay agotamiento de la vía gubernativa, por lo que procede el rechazo de la demanda de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2º del artículo 161 de la Ley 1437.

Finalmente agrega que *“solo en gracia de discusión, si se acudiera a la figura de per saltum, de que trata el párrafo del artículo (sic) del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 223/95, art. 283), de igual manera habría que rechazar la demanda por **caducidad**, toda vez que la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000190 del 21 de noviembre de 2011, fue notificada el 22 de noviembre de 2011 (fl. 5), y la demanda fue interpuesta el 22 de marzo de 2013, fecha para la cual ya había transcurrido el término que para el efecto establece el artículo 164, numeral 2, literal d), del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.*

3. RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte actora presentó recurso de apelación contra el auto que rechazó la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, con fundamento en los argumentos que pasan a resumirse:

3.1.- La vía gubernativa fue debidamente agotada con el recurso de reconsideración interpuesto el 19 de Enero de 2012 contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000190 del 21 de noviembre de 2011, el cual fue admitido mediante Auto No. 106-900090 del 14 de febrero de 2012.

En el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012, la DIAN revocó el auto admisorio del recurso de reconsideración, acto frente al cual no procedía ningún recurso en vía gubernativa.

3.2.- Lo que se pretende en el presente proceso es la declaratoria de nulidad del Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 *“porque es la decisión de la Administración que termina la actuación, la que decide y contra la cual conforme se expresa en la misma no procede recurso alguno”*.

Así pues, *“negar la acción contra el auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012, significa negar el acceso a la justicia, por cuanto dicha actuación pone fin a la discusión sobre la determinación del tributo del Sr. Jaime Hernández por IVA año 2009, cuarto bimestre”*.

3.3.- Lo que se pretende con la demanda es que se estudie la configuración del silencio administrativo positivo con fundamento en la decisión de la DIAN de revocar la admisión del recurso de reconsideración, *“luego si el Auto que rechaza la demanda resuelve de fondo la litis, lo que está es violando el derecho de defensa y el debido proceso que constituyen derechos fundamentales y la garantía de acceso a la justicia, en la medida que es precisamente este punto el que deberá considerarse cuando se resuelva sobre la legalidad del Auto No. 900.002 de noviembre de 2012”*.

4. CONSIDERACIONES

4.1.- Problema jurídico

De conformidad con el recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si el acto acusado, esto es, el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012, por medio del cual la DIAN revocó el auto admisorio del recurso de reconsideración, es susceptible de ser demandado de manera independiente en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 de la Ley 1437 o si, por el contrario, lo que debe demandarse en el caso concreto es la resolución de la liquidación oficial de revisión y, para el efecto, debe exigirse el agotamiento de la vía gubernativa para la admisión de la demanda.

Para el efecto, la Sala procederá a estudiar el agotamiento de la vía gubernativa o la interposición y decisión de los recursos obligatorios de ley, en la nueva terminología del CPACA, y los actos susceptibles de ser demandados ante la

jurisdicción de lo contencioso administrativo para, luego, pasar a analizar el caso concreto.

4.2.- Interposición y decisión de los recursos obligatorios de ley en los trámites administrativos tributarios

De conformidad con el artículo 161 de la Ley 1437, la presentación de la demanda se somete al cumplimiento de unos requisitos previos, sin los cuales no es posible su admisión. Es así como en el numeral 2º se dispone 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”*.

De acuerdo con ello, 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.

La regla general, en materia de recursos administrativos, es su obligatoriedad, salvo que la ley, explícitamente, los califique como facultativos, como sucede con los de reposición y queja –artículos 74.3 y 76 de la Ley 1437-.

En aplicación de esta regla general, en concordancia con el artículo 720 del Estatuto Tributario, 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 se interpondrá dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto.

En concordancia con lo anterior, el artículo 722 del Estatuto Tributario señala los requisitos para que sea procedente el recurso de reconsideración y, en el literal c), prescribe el procedimiento que debe llevarse a cabo cuando el recurso es presentado por un agente oficioso. Dispone la norma en mención:

“Artículo 722. Requisitos de los recursos de reconsideración y reposición. El recurso de reconsideración o reposición 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” (Subrayas de la Sala)

De conformidad con la norma transcrita, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, tienen la carga de interponer el recurso de reconsideración por escrito, directamente y dentro de la oportunidad legal. Y, cuando el recurso es presentado por un agente oficioso, deben ratificar dicha actuación en el plazo de dos meses contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso de reconsideración, so pena de entenderse no presentado el recurso en debida forma.

Como puede verse, el plazo de dos meses establecido en el artículo 722 E.T. corre para los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, con el fin de que en dicho término sea ratificada la actuación del agente oficioso.

Sobre el tema, tal como lo advirtió el *a-quo*, esta Sección ya tuvo oportunidad de pronunciarse, entre otras sentencias, en la del 9 de diciembre de 2010¹, en la que al estudiar un caso similar al que hoy nos ocupa, se sostuvo 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, en tanto ellos están estrechamente relacionados con la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad de las partes. Se expuso en la citada providencia:

¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo, sentencia del 9 de diciembre de 2010, Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00919-01(16882).

“Respecto al argumento del apelante según en cual se debe atender al principio consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política según el cual la sustancia prima sobre la forma, por cuanto está acreditado que el representante legal ratificó la actuación dentro del término contemplado en el artículo 722 del Estatuto Tributario ante la Notaría Segunda de Barrancabermeja por considerar que la simple ratificación oportuna (presentación personal del escrito de ratificación) realizada en notaría bastaba para cumplir tal requisito, observa la Sala lo siguiente:

“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.

“Al señalar el artículo 722 del Estatuto Tributario que la actuación del agente oficioso se deberá ratificar dentro de los dos meses contados a partir de la notificación del auto admisorio del recurso, se debe entender que dicha ratificación se debe efectuar ante la entidad donde se surtió el acto. No es posible pretender ratificar una actuación ante entidad estatal o notarial ajena al procedimiento administrativo.

“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.” (Subrayas fuera de texto)

En ese orden de ideas, si lo que se pretende es discutir la legalidad de la liquidación oficial de revisión, necesariamente se debe agotar la vía gubernativa o, en su defecto, acudir *per saltum* a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, tal como lo dispone el artículo 720 del Estatuto Tributario, dentro de la oportunidad establecida en dicha norma y siempre que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial.

4.3.- Actos objeto de control de legalidad por la jurisdicción de lo contencioso administrativo

Son actos definitivos, susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 43 de la Ley 1437, *“los que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o hagan imposible continuar la actuación”*.

Así pues, un acto administrativo o acto definitivo es una declaración de voluntad, dirigida al ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos, es decir, que crea, reconoce, modifica o extingue situaciones jurídicas. Por su parte, los actos de trámite son los que impulsan un procedimiento administrativo sin que de ellos se desprenda una situación jurídica y, los actos de ejecución se limitan a dar cumplimiento a una decisión judicial o administrativa², sin que pueda afirmarse que de ellos surjan situaciones jurídicas diferentes a las de la sentencia o acto ejecutado.

De acuerdo con lo anterior, únicamente las decisiones de la Administración, producto de la conclusión de un procedimiento administrativo, o los actos que hacen imposible la continuación de esa actuación, siempre que afecten derechos o intereses, impongan cargas, obligaciones o sanciones o incidan en situaciones jurídicas, son susceptibles de control de legalidad por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, lo que, dicho de otra manera, significa que los actos de trámite y de ejecución se encuentran excluidos de dicho control, toda vez que estos no deciden definitivamente una actuación.

En ese orden de ideas, para proceder a admitir una demanda contra un acto de la Administración, debe analizarse, por el respectivo Juez, si se trata de un verdadero acto administrativo, en tanto decide de fondo el asunto, o, si siendo de trámite pone fin al proceso, haciendo imposible continuar la actuación.

4.4.- Caso concreto

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Ligia López Díaz, providencia del 30 de marzo de 2006, Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01131-01(15784). Ver también sentencias del 15 de noviembre de 1996, exp. 7875, C.P. Consuelo Sarriá Olcos, del 9 de agosto de 1991, exp. 5934 C.P. Julio Cesar Uribe Acosta y del 14 de septiembre de 2000, exp. 6314 C.P. Juan Alberto Polo.

De conformidad con los antecedentes enunciados en el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012³, la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, previo auto de apertura y requerimiento especial, realizado por la División de Gestión de Fiscalización, practicó la Liquidación Oficial No. 322412011000190, notificada el 22 de noviembre de 2011.

El 19 de enero de 2012, el abogado ANDRÉS HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, en calidad de agente oficioso del señor JAIME HERNÁNDEZ FRANCO, presentó el recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión, el cual fue admitido mediante Auto No. 106-900090 del 14 de febrero de 2012, notificado el 17 de febrero del mismo año.

El 3 de agosto de 2012, el contribuyente presentó escrito con radicado No. 027489, mediante el cual ratificó la actuación del agente oficioso.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 722 del Estatuto Tributario, el contribuyente tenía plazo hasta el 17 de abril de 2012 para ratificar la actuación del agente oficioso y, al hacerlo por fuera de dicho término, la DIAN bien podía revocar el auto admisorio del recurso como en efecto lo hizo en el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012.

De los hechos narrados y de las premisas sentadas en el aparte 4.2 de esta providencia se podría concluirse, como lo hizo el *a-quo*, que el contribuyente JAIME HERNÁNDEZ FRANCO no agotó la vía gubernativa contra la Liquidación Oficial No. 322412011000190 de 2011, razón por la cual no podría acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para discutir su legalidad, ya que la extemporaneidad de la ratificación, por disposición de la ley, se asimila a la no presentación del recurso en debida forma.

No obstante, la Sala observa que las pretensiones principales de la demanda están encaminadas a atacar la legalidad del Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 y a que se declare la configuración del silencio administrativo positivo (fl. 4) y no, como lo entendió el *a-quo*, a controvertir la legalidad de la Liquidación Oficial No. 322412011000190 de 2011.

³ La Sala hace referencia a los antecedentes del Auto No. 900.002 de 2012 toda vez que con la demanda no se aportan todos los actos, escritos y recursos a que se hace referencia en el acápite

En la demanda se ataca dicho acto aduciendo que al contribuyente no le fue notificado personalmente el auto que revocó la admisión del recurso de reconsideración y que, como a la fecha de presentación de la demanda no le había sido notificado el acto que resuelva dicho recurso, operó el silencio administrativo del artículo 734 del Estatuto Tributario. Se expresa, además, que el acto acusado adolece de falsa motivación en tanto sí hubo ratificación del recurso de reconsideración interpuesto por el agente oficioso, por lo que la DIAN no podía revocar el auto admisorio, pues el artículo 722 del Estatuto Tributario establece un plazo para que la Administración Tributaria pueda válidamente revocar la admisión y, una vez vencido, no procede la revocatoria del recurso y, mucho menos, si posteriormente se ha ratificado la actuación, como sucedió en el caso concreto.

Para la Sala, el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 es susceptible de control por la jurisdicción de lo contencioso administrativo porque pone fin a la actuación administrativa, haciendo imposible continuar con la misma, en tanto revoca el auto admisorio del recurso de reconsideración y no concede recurso alguno contra dicha decisión, quedando agotado el trámite administrativo, incidiendo además en la situación jurídica particular del contribuyente.

Repárese que las causales de nulidad que se formulan contra el auto, sobre la base de su ilegalidad, por interpretación errónea, cuestión que debe resolverse al dictar sentencia, en la audiencia inicial o posteriormente, por tratarse de una cuestión que toca con la pretensión misma y no con los requisitos para la admisión de la demanda.

Además, en las pretensiones subsidiarias se solicita que se revoque la Liquidación Oficial No. 322412011000190 de 2011 y se declare en firme la declaración privada presentada por el contribuyente, asunto que debe decirse también en la sentencia luego de que se analicen los fundamentos de derecho para atacar la legalidad del Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 y la configuración o no del silencio administrativo positivo que se solicita en la demanda.

Así las cosas, al ser el Auto No. 900.002 del 30 de noviembre de 2012 un acto susceptible de ser demandado de manera independiente, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 de la

de hechos.

Ley 1437, la Sala revocará el auto recurrido, toda vez que no procede el rechazo de la demanda por las causales allí anotadas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, por medio de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

1. **REVÓCASE** el auto interlocutorio 8 de mayo de 2013 proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante el cual se rechazó la demanda por falta de agotamiento de vía gubernativa, por las razones expuestas en la presente providencia.

2. En firme esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen, para que provea sobre la admisión de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Cúmplase.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidenta de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA