

AMPLIACION AL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Funcionario competente. Término para proferirla. Contenido / DETERMINACION DE LA SANCION – Se puede modificar con ocasión de la ampliación del requerimiento especial / NON BIS IN IDEM – No se vulnera con la ampliación al requerimiento especial que no es un acto definitivo

Dentro del trámite del proceso de determinación oficial del tributo, el Estatuto Tributario prevé, en el artículo 708, la ampliación al requerimiento especial. Esta norma señala el funcionario competente para ordenar la ampliación al requerimiento especial, el término dentro del cual puede hacerlo, el marco de sus facultades y los límites dentro de los cuales puede fijar el plazo para la respuesta. Aunque la norma dispone, que el funcionario que conozca la respuesta al requerimiento especial puede ampliarlo, el artículo 691 ib., expresamente establece que es el jefe de la unidad de liquidación el facultado para proferir, las ampliaciones a los requerimientos especiales, entre otros actos. Entonces, corresponde al jefe de la unidad de liquidación ampliar el requerimiento especial, por una sola vez, y debe proferir el acto correspondiente dentro de los tres meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial; además, tiene la facultad para, en este acto, decretar pruebas que antes no había requerido, incluir hechos y conceptos nuevos, es decir, hechos y conceptos no planteados en el requerimiento inicial, también lo autoriza para proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. Así, lo ha precisado la jurisprudencia al señalar que: "...la ampliación al requerimiento especial, permite no solo que se incluyan hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, sino que además se proponga una nueva determinación oficial modificando el valor de los impuestos, anticipos, retenciones y 'sanciones'. Ello implica que mediante la ampliación existe la posibilidad no solo de que se pueda complementar y corregir el requerimiento inicial sobre los aspectos que allí se proponía modificar, sino también la de proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o las sanciones. Asimismo, el acto no desconoce el principio non bis in ídem, según el cual no es posible imponer sanción dos veces por un mismo hecho, pues se trata de la ampliación del acto previo, sin que éste o el inicial puedan entenderse definitivos, pues, en el proceso de determinación del tributo, el acto definitivo lo es la liquidación de revisión, la cual se contrae a la declaración del contribuyente y los hechos contemplados en el requerimiento especial y su ampliación si la hubiere, acto susceptible de ser recurrido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 691 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 708

RECURSO DE RECONSIDERACION – Término para interponerlo / CODIGO DE REGIMEN POLITICO Y MUNICIPAL – Regula las reglas de los plazos. Aplicación / TERMINOS DE MESES O AÑOS – Forma de contarlos / PRIMER DIA DEL PLAZO - Es la fecha de la notificación o del acto procesal que es el punto de partida para empezar a contar el término / TERMINO EN DIAS - Los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario / ACTOS ADMINISTRATIVOS – El término de notificación es diferente al judicial / PRIMER DIA DEL PLAZO – Es la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término

La sociedad contaba con plazo, hasta el 8 de agosto de 2007, para interponer el recurso de reconsideración, pues el término del artículo 720 del Estatuto Tributario empieza a contarse desde la notificación del acto, por ser éste el "primer día del plazo" conforme con el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal.

Este criterio jurisprudencial fue analizado en la sentencia de 30 de agosto de 2007, reiterado el 23 de abril de 2009, 25 de marzo de 2010 y el 15 de julio de 2010 y una vez más, la Sala lo reitera, así: Para establecer la forma de contabilizar el término para interponer el recurso de reconsideración, se acude al Código de Régimen Político y Municipal, toda vez que, ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo contienen una regulación sobre el tema, pues, las reglas establecidas en el CRPM se aplican “en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”. El Código de Régimen Político y Municipal, en el artículo 59, inciso primero, establece que “Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”; y el inciso segundo, prevé que “El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 ó 31 días, y el plazo de un año de 365 ó 366 días según los casos”. Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. Así, cuando la norma se refiere, en el caso, al “primer día de plazo” significa que es la fecha de la notificación o del acto procesal que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda. Por el contrario, cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles, es decir, cuando el plazo se fija en meses o años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación. De otra parte, si bien el artículo 120 del Código de Procedimiento, dispone que “Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda”, esta norma es aplicable específicamente para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, de naturaleza diferente a la de los actos administrativos. La Sección en sentencia del 17 de noviembre de 1995 precisó que el “primer día del plazo” corresponde a la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término.

FUENTE FORMAL. ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 120 / CODIGO DE REGIMEN POLITICO Y MUNICIPAL – ARTICULO 49 INCISO 1

VIA GUBERNATIVA – Agotamiento. Requisito de procedibilidad / AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Su falta conlleva a un fallo inhibitorio / RECURSO DE RECONSIDERACION – Cuando se interpone extemporáneamente no se agota la vía gubernativa

Dado que en el presente asunto la contribuyente demandó los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración y el confirmatorio, así como la liquidación de revisión, precisado lo anterior, la Sala encuentra ajustados a derecho el Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007 y el Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007. No desvirtuada la legalidad de estos actos, la Sala se inhibirá de estudiar de fondo las modificaciones a la

declaración de renta del 2003 contenidas en la Liquidación Oficial de Revisión N°900003 del 8 de junio de 2007, por indebido agotamiento de la vía gubernativa. El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo exige el agotamiento previo de la vía gubernativa para demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho un acto particular. De conformidad con el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa acontece cuando contra el acto administrativo no procede ningún recurso; cuando los recursos interpuestos se hayan decidido y; cuando el acto administrativo quede en firme por no haber interpuesto los recursos de reposición o de queja. En el sub lite la contribuyente interpuso contra el acto de determinación oficial del tributo el recurso procedente, pero como no fue interpuesto en debida forma, toda vez que se presentó por fuera del término legal, la administración no podía decidirlo y así, frente a la liquidación oficial de revisión no se agotó debidamente la vía gubernativa, lo cual releva a la Sala de estudiar los demás cargos propuestos. Adicionalmente, se advierte que la demandante no podía demandar ante la jurisdicción la liquidación oficial de revisión, en virtud de lo previsto en el artículo 135, inciso final, del Código Contencioso Administrativo, que de manera excepcional permite acudir directamente cuando las autoridades “no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes”, pues, no fue éste el caso que aquí se presentó, dado que el recurso de reconsideración fue interpuesto, pero de manera extemporánea. Ni puede considerarse aplicable al caso el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, que permite acudir a la jurisdicción sin que sea necesario interponer previamente el recurso de reconsideración, porque debe hacerlo dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, lo que en el caso no se cumplió, pues la demanda fue presentada el 10 de marzo de 2008, es decir, por fuera de este plazo legal.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 135 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 63

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de marzo de dos mil once (2011).

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00061-01(17837)

Actor: LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA.

Demandado: ADMINISTRACION ESPECIAL DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTA D.C.

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto, por las partes demandante y demandada, contra la sentencia de 26 de marzo de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

“PRIMERO. Declárase la nulidad del Auto inadmisorio del recurso de reconsideración N°107-900.001 de 6 de septiembre de 2007 y del Auto Confirmatorio de Inadmisorio N°108-900001 de 5 de octubre de 2007.

“SEGUNDO. Declárase la nulidad parcial de Liquidación Oficial de Revisión N°900003 de 8 de junio de 2007.

TERCERO. En consecuencia y como restablecimiento del derecho, la liquidación oficial del impuesto sobre la renta a cargo de LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA., por la vigencia fiscal 2003 quedará como sigue:

(Incluye liquidación en la que determinó el total saldo a pagar en \$576.793.000).

Y, la providencia de 28 de mayo de 2009, que al decidir la solicitud de aclaración y corrección, practicó nueva liquidación que arrojó como resultado un total saldo a pagar de \$511.568.000.

ANTECEDENTES

El 2 de abril de 2004, la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del 2003, en la que determinó un saldo a pagar de \$270.059.000¹; luego, el 10 de febrero de 2006, presentó la declaración de corrección en la que liquidó como total saldo a pagar la suma de \$281.923.000².

La Administración, previa investigación, profirió el Requerimiento Especial N°900002 del 15 de marzo de 2006³ en el que propuso modificar la declaración privada en los renglones 70-**costo de ventas** [rechaza un total de \$266.694.000. De esta cifra \$150.221.053.93 corresponden a la destrucción de mercancías y \$116.472.620 a viáticos, alojamiento y manutención reembolsados a los socios y a terceros]; 73-**gastos operacionales de administración** [\$55.281.000] y 74-**gastos operacionales de ventas** [\$8.000.000].

La contribuyente dio respuesta al acto anterior, el 14 de junio de 2006⁴.

El 18 de septiembre de 2006, la Administración profirió el acto de Ampliación Requerimiento Especial N°90001⁵ en el que mantuvo las glosas propuestas en el acto previo y lo amplió con la sanción por inexactitud, en cuantía de \$203.266.000, atribuible al mayor valor determinado, dejado de pagar.

El 20 de diciembre de 2006, la actora radicó la respuesta al acto anterior⁶.

Luego, la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la **Liquidación Oficial de Revisión 900003 del 8 de junio de 2007**⁷,

¹ Fl. 7 c.a.

² Fl. 577 c.a.

³ Fl. 575 c.a.

⁴ Fl. 681 c.a.

⁵ Fl. 712 c.a.

⁶ Fl. 724 c.a.

⁷ Fl. 771 c.a.

mediante la cual pretende modificar el denuncia privado conforme a las glosas propuestas en el requerimiento especial y su ampliación.

Contra el acto anterior, la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración, el 9 de agosto de 2007⁸.

La Administración estimó que el recurso fue interpuesto extemporáneamente, por lo que profirió el **Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007**⁹, decisión contra la que fue interpuesto el recurso de reposición¹⁰; resuelto por **Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007**¹¹.

LA DEMANDA

LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA., mediante el ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A. solicitó la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión 900003 del 8 de junio de 2007, del Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007 y del Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007**, proferidos por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C. y, a título de restablecimiento del derecho pidió, declarar en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del 2003.

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 67 y 70 del Código Civil, 64, 77, 107, 565, 647, 708, 710, 171, 714, 720, 722, 726 y 728 del Estatuto Tributario, 84 del Código Contencioso Administrativo y 120 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación lo desarrolla en los siguientes cargos:

1. Improcedencia de la ampliación al requerimiento especial. Con fundamento en el artículo 708 del E.T., sostuvo que el acto fue proferido sin cumplir los requisitos legales, reconocidos por la jurisprudencia; pues sin incluir nuevas glosas, ni corregir las propuestas en el requerimiento especial, incluyó la sanción por inexactitud, sanción que en el acto inicial dijo no era aplicable al no encontrar datos inexistentes, falsos o simulados.

Afirmó que este acto fue proferido sólo con ánimo recaudatorio y con violación del principio del *non bis in ídem*, pues sin practicar nuevas pruebas que acreditaran los supuestos legales, propuso la sanción por inexactitud.

Dado que la ampliación al requerimiento especial era improcedente, el término para proferir la liquidación oficial de revisión debe contarse desde el vencimiento del plazo para contestar el acto previo, notificado el 21 de marzo del 2006, debía notificar el acto liquidatorio hasta el 23 de diciembre de 2006. Notificada la liquidación el 8 de junio de 2007, lo fue extemporáneamente y en consecuencia, la declaración privada adquirió firmeza.

2. Violación del debido proceso y derecho de defensa al inadmitir el recurso de reconsideración. La Administración incurrió en error de derecho al tildar de extemporáneo el recurso de reconsideración presentado dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

⁸ Fl. 794 c.a.

⁹ Fl. 804 c.a.

¹⁰ Fl. 810 c.a.

¹¹ Fl. 96 c.p.

La notificación por correo, establecida en el artículo 566 del E.T., reglamentado por el Decreto 1350 de 2002 (art. 1º), sigue vigente y debe aplicarse. Dicha norma fue reordenada y agrupada en el artículo 565 del E.T. por disposición del artículo 45 de la Ley 1111 de 2006.

En virtud del principio de interpretación sistemática (art. 30 CC) el único alcance posible de la norma, respecto al inicio del cómputo de los términos para presentar el recurso de reconsideración, es que se inicia “al día siguiente de efectuarse la notificación por correo”.

Para el conteo de términos deben observarse los principios generales y procedimentales, previstos en los artículos 67 y 70 del Código Civil y 120 del Código de Procedimiento Civil, según los cuales el término, de dos meses, para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, notificada el 8 de junio de 2007, inició el día siguiente, es decir, el 9 de junio y el último sería “el mismo número en el respectivo mes”, esto es, el 9 de agosto de 2007, fecha en que efectivamente se radicó el recurso.

3. Aplicación del silencio administrativo positivo. Pidió en subsidio que se declare el silencio administrativo positivo, porque transcurrió más de un año, contado desde la fecha en que fue interpuesto el recurso de reconsideración en debida forma, sin que haya sido resuelto.

4. Rechazo del costo de ventas. La sociedad contabilizó y declaró como un mayor valor del costo de ventas el inventario destruido, el cual corresponde a mercancías que *“por motivos de estabilización de los componentes físico químicos, es decir, por reacciones químicas irresistibles e impredecibles perdieron sus propiedades necesarias para ser comercializadas y consumidas”*. Costo de ventas que debe asumirse como una erogación propia dentro del proceso de producción y transformación de las mercancías.

No se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, por lo que no es aplicable el artículo 64 del E.T., ni las sentencias y conceptos citados en la liquidación oficial.

Anotó que si, en gracia de discusión, aceptara que la destrucción del inventario es un gasto y no un costo, tendría el carácter de expensa necesaria, pues tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del 2003, sería necesaria y proporcionada, de acuerdo a la actividad económica que desarrolla y reúne los requisitos a que hace referencia la sentencia de 26 de septiembre de 2006, expediente 15032.

Está probado que la destrucción ocurrió en el 2003; que correspondió a productos que regularmente produce y comercializa; que fue indispensable, porque se efectuó en cumplimiento de normas legales de tipo sanitario y de salubridad pública; que se trataba de inventario que no pudo ser consumido ni usado; que la destrucción es obligatoria y es una práctica regular; que fue proporcional a la actividad de producción y venta de cosméticos; que no fue solicitada como deducción; y que, la empresa determina el costo de ventas por el sistema de inventarios permanentes.

Concluyó que en el proceso de producción de cosméticos, en general, se elaboran mercancías que, con el transcurrir del tiempo, pierden las cualidades mínimas requeridas para su consumo, las cuales obligan al productor a recogerlas e

ingresarlas al inventario y luego retirarlas, ya sea como un mayor costo o como una expensa necesaria; y que en uno u otro caso, debe reconocerse el tratamiento que el contribuyente le haya dado a dicha mercancía, disminuyendo la renta líquida gravable del periodo.

5. Violación del principio de correspondencia. La liquidación oficial de revisión violó este principio al desconocer los registros contables de las mercancías defectuosas y destruidas, que había reconocido en el requerimiento especial.

6. Rechazo de viáticos, alojamiento y manutención. Las erogaciones por estos conceptos reúnen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario; toda vez que fueron causados por ejecutivos y directivos de la empresa que participaron en eventos en el exterior para la exploración y promoción de los productos cosméticos que producen y comercializan, y por terceros para su publicidad; además, porque son necesarios para el estudio de nuevos mercados, materiales y proveedores tendientes a mejorar la calidad de los productos; y son propios de este negocio; además, fueron aprobadas por la Junta Directiva y están soportadas con cuentas de cobro y comprobantes de egreso, los cuales demuestran la realidad del gasto.

7. Improcedencia de la sanción por inexactitud. La empresa no omitió ingresos ni realizó costos o deducciones inexistentes, ni utilizó datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y así lo reconoció la misma Administración en el requerimiento especial, pero luego, al proferir la ampliación del requerimiento especial sólo propuso la sanción, sin existir fundamento o argumento nuevo del cual se evidencie la inexactitud, falsedad o simulación, supuestos para imponer la sanción por inexactitud, con lo cual violó el principio de justicia, el debido proceso y el *non bis in ídem*.

El rechazo de costos y deducciones se debió a la supuesta falta de prueba, hecho que la jurisprudencia ha aceptado como no generador de esta sanción; además, se presenta una diferencia de criterios con la Administración, al entender que las normas legales y la jurisprudencia reconoce como expensa necesaria la destrucción de inventario y la demandada rechaza la partida declarada como costo de ventas.

LA CONTESTACIÓN

El apoderado de la demandada dijo oponerse a la demanda, para el efecto argumentó:

1. En la ampliación al requerimiento especial, la Administración tiene la facultad de proponer, entre otras, sanciones, sin que esté supeditada a incluir nuevas glosas. Es una nueva determinación en la que, a partir de los antecedentes que obran en el expediente, encontró procedente proponer la sanción por inexactitud, sin que dicho acto haya violado los derechos al debido proceso y a la defensa, pues la contribuyente tuvo la oportunidad de responder a los nuevos conceptos que en él le propusieron; y así lo hizo al presentar las objeciones.

El principio del *non bis in ídem* no se desconoce, pues aunque en el requerimiento especial no contempló la sanción por inexactitud, dicho acto no es definitivo, dado que la misma ley establece la posibilidad de ampliarlo; además que, la correspondencia que exige la normativa es entre lo propuesto en el requerimiento especial y su ampliación y lo determinado en la liquidación oficial de revisión.

2. El recurso de reconsideración fue extemporáneo, por tanto procedía la inadmisión. El Decreto 1350 de 2002 fue derogado por la Ley 1111 de 2006 (art. 78) y por ende no debe aplicarse a la notificación por correo.

El término contemplado en el artículo 720 del E.T., conforme al artículo 67 del Código Civil, empieza a contarse el día en que se notifica o realiza el acto procesal, por lo que en el caso, notificado el 8 de junio de 2007, el plazo de dos meses venció el 8 de agosto de 2007 y por tanto el recurso radicado el 9 de agosto del mismo año, se tornó extemporáneo.

3. El silencio administrativo positivo no es aplicable, toda vez que el recurso gubernativo interpuesto no cumplió el requisito de oportunidad y por ende la administración no lo admitió.

4. La jurisprudencia y la doctrina de la DIAN consideran que las pérdidas que deben asumir los productores, como mayor valor del costo, son las causadas en el proceso de transformación, por tanto, son las referidas a la materia prima utilizada en el proceso de producción, no de mercancías dispuestas para la comercialización, como pretende la demandante.

Al tratarse de un beneficio fiscal legalmente otorgado tiene carácter restrictivo, solo a los eventos contemplados en la norma. En el artículo 64 del E.T., para quienes llevan el sistema de juego de inventarios, que no es el caso; tampoco lo es, el previsto en el artículo 148 ib., las deducciones por pérdida de activos que hayan ocurrido por fuerza mayor; toda vez que, en el presente asunto no se configuran los presupuestos de irresistibilidad e imprevisibilidad. Ni es aplicable el tratamiento general de las expensas del artículo 107 ib., porque aquí se trata de “pérdida de mercancía por destrucción por imposibilidad aparente de comercialización”, evento no consagrado como deducible en la normatividad tributaria.

5. El reembolso de los viáticos, alojamiento y manutención discutidos, se soporta con cuentas de cobro de los ejecutivos, que presuntamente los efectuaron, documentos que no demuestran la compra de bienes o servicios a nombre de la empresa, así no constituyen soporte de tales gastos; tampoco lo son, de las erogaciones, las Actas de aprobación por parte de los socios; y la nota contable “con la leyenda explicativa de reembolso de gastos” sólo prueba el registro en la contabilidad.

6. Es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que está probado que la contribuyente incluyó en su declaración, en los renglones de costo de ventas y deducciones, sumas que no se aceptan fiscalmente, sea porque no había nacido el derecho, por razones jurídicas y fácticas, o porque no se encuentran soportados en su pago real, situación que originó un menor saldo a pagar, configurándose los supuestos del artículo 647 del E.T., sin que se de una diferencia de criterios, sino el desconocimiento del derecho aplicable.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante el fallo del 26 de marzo de 2009, declaró la nulidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto liquidatorio y del auto que lo confirmó; además, anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión y practicó nueva liquidación que arrojó un saldo a pagar de \$576.793.000.

Estimó que el recurso de reconsideración fue interpuesto en tiempo, toda vez que, notificada la liquidación el 8 de junio de 2007, el plazo de los dos meses con que contaba para formularlo comenzó a correr a partir del día siguiente a la notificación y finalizó el 9 de agosto siguiente, fecha en que lo radicó.

Advirtió que inadmitido el recurso de reconsideración el 6 de septiembre de 2007, esto es, dentro del término del mes previsto en el artículo 726 del E.T., no hay lugar a declarar el silencio administrativo reclamado, toda vez que sí se pronunció sobre el recurso, al considerar que no cumplía los requisitos para tenerlo como interpuesto en debida forma.

Argumentó que la ampliación al requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión fueron proferidas oportunamente, toda vez que se ajustan a lo previsto en los artículos 708 y 710 del E.T., pues expedido el acto previo el 15 de marzo de 2006, notificado el 21 siguiente, la ampliación del 18 de septiembre del mismo año, lo fue dentro de los 3 meses siguientes al plazo con que contaba la sociedad para responder el requerimiento inicial; y, es procedente la inclusión de la sanción por inexactitud; así también, la liquidación oficial de revisión del 8 de junio de 2007 fue en tiempo.

En cuanto al fondo del asunto, con apoyo en sentencia del 25 de septiembre de 2006, expediente 00434, sostuvo que es procedente la inclusión de los \$150.221.053.93 como costo de ventas, toda vez que corresponde a *“elementos dados de baja por destrucción”, que “son activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de sus negocios y debieron ser destruidos (...), por tratarse de mercancías defectuosas que impiden su comercialización de conformidad con la legislación en materia de productos cosméticos, lo cual ocurrió en la vigencia fiscal discutida (2003) cumpliéndose así con los requisitos de necesidad y causalidad discutidos por la DIAN”*.

En cuanto a *“la deducción por concepto de viáticos, alojamiento y manutención”*, en cuantía de \$116.472.620, indicó que estos *“gastos”* se originaron por la participación de los socios de la empresa en el concurso ‘La modelo Ghem de 2004’; consideró que si bien cumplen los requisitos de necesidad y causalidad y están registrados en la contabilidad, los documentos aportados como soporte de las erogaciones reclamadas no se ajustan a los presupuestos del artículo 3° del Decreto 522 de 2003.

Finalmente, expresó que *“toda vez que las deducciones son rechazadas por la falta de soportes, no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud sobre el valor de las mismas”*.

CORRECCIÓN Y ADICIÓN DE LA SENTENCIA

El demandante pidió al *a quo* **aclarar** la sentencia *“en lo atinente a los costos y deducciones por concepto de viáticos, alojamiento y manutención, por las sumas de \$116.473.000 y \$63.281.000, respectivamente, junto con el levantamiento de la sanción por inexactitud por ambos conceptos (costos y deducciones); y corregirla,* porque la liquidación inserta presenta *“error aritmético”*, pues no tuvo en cuenta el costo de ventas reconocido en el fallo y liquidó sanción por inexactitud, que había dicho no procedía.

El Tribunal mediante providencia del 28 de mayo de 2009, aclaró en el sentido de advertir que *“si bien en la parte considerativa de la sentencia no se relacionaron de manera expresa las deducciones por la suma de \$63.281.000, ello no implica*

que se hubiere prescindido (de) emitir pronunciamiento sobre las referidas deducciones, pues tanto en la demanda como en el acto acusado, los motivos de rechazo de las deducciones y los costos son idénticos y por ello, las consideraciones de hecho y de derecho expuestas por la Sala dentro de la sentencia respecto de los costos por la suma de \$116.473.000, son igualmente aplicables para las deducciones que estaban incluidas en el mismo cargo”.

Y “corrigió” el fallo en el sentido de levantar la sanción por inexactitud, respecto a los costos y deducciones por concepto de viáticos, alojamiento y manutención; modificó la liquidación y fijó el saldo a pagar en \$511.568.000.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

LA PARTE DEMANDADA interpuso, en tiempo, recurso de apelación contra la sentencia del 26 de marzo de 2009, en cuanto encontró que el recurso de reconsideración formulado contra la liquidación de revisión fue oportuno.

Insiste en que el recurso gubernativo fue extemporáneo. Explica que la liquidación oficial fue notificada por correo el 8 de junio de 2007, así, los dos meses que otorga el artículo 720 del E.T. para interponer el recurso gubernativo vencieron el 8 de agosto del mismo año, *“los dos meses contados desde el día siguiente (vale decir el 9 de junio de 2007) vencen el 8 de agosto de 2007; por que hay un mes del 9 de junio de 2007 al 8 de julio de 2007 (y) el otro mes del 9 de julio de 2007 al 8 de agosto de 2007”.*

LA PARTE DEMANDANTE interpuso recurso de apelación contra la sentencia 26 de marzo de 2009 y la providencia del 28 de mayo de 2009 que la aclaró y corrigió. Solicita se revoque “parcialmente” la sentencia y en su lugar, se acceda a la totalidad de las pretensiones de la demanda.

Impugna la decisión de primera instancia en cuanto desestimó los siguientes cargos:

- **La improcedencia de la ampliación al requerimiento especial y la firmeza de la declaración privada.** Sostiene que la DIAN, en la ampliación del acto previo, sólo incluyó la sanción por inexactitud sobre hechos y conceptos analizados en el requerimiento especial; que con este acto la División de Liquidación revocó la decisión de la División de Fiscalización que había concluido que no era aplicable la sanción por inexactitud debido a que no encontró datos inexistentes, falsos o simulados y con ello violó el artículo 708 del E.T. y el principio *non bis in ídem* consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Dado que la ampliación del requerimiento especial era improcedente, el término de seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión debe contarse desde el vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento especial. Pide declarar la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración privada.

- **La vigencia del decreto 1350 de 2002.** Discrepa de la decisión del Tribunal en cuanto consideró que derogado el artículo 566 del E.T. por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, se entiende igualmente derogado el Decreto 1350 de 2002 que lo reglamentaba.

Anotó que la notificación por correo no fue eliminada, sino que se agrupó en el artículo 565 ib., por mandato del artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, por ende está vigente y debe aplicarse, en el entendido que dicha notificación *“tiene efectos a*

partir del día siguiente a la fecha en que el contribuyente recibe el acto administrativo”.

- **La configuración del silencio administrativo positivo.** Afirma que declarada la nulidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y del que lo confirmó, implícitamente se declaró la inexistencia de tales actos, lo cual conlleva a que el recurso gubernativo interpuesto, en debida forma, el 9 de agosto de 2007, contra el acto liquidatorio, se entienda fallado a favor de la sociedad, toda vez que transcurrió más de un año sin que haya sido resuelto. En consecuencia, la declaración privada que se pretendía modificar quedó en firme.

- **El rechazo de costos y deducciones por concepto de tiquetes aéreos, alojamiento y manutención.** Advierte que no es suficiente para rechazar el total de costos y deducciones el análisis de sólo dos documentos; que es necesario revisar *“cada documento para verificar si cumple con los requisitos que exige la norma, punto de derecho que debe analizar el fallador, con base en los argumentos expuestos en la demanda a los que por economía procesal solicitamos remitirse”.*

- **La determinación de la renta y el cálculo de sanción por inexactitud.** Indica que la Administración desconoció \$116.473.000 y \$63.281.000, valores declarados como costo y deducción, respectivamente, por concepto de tiquetes aéreos, alojamiento y manutención, por falta de soportes que la ley exige; que en la sentencia el Tribunal sólo analizó y mantuvo el rechazo de la suma registrada como costo [\$116.473.000] *“pero denominándola como deducción”* y que dijo levantar la sanción por inexactitud sobre el valor de las deducciones, pero en la *“nueva liquidación”* omitió adicionar al costo de ventas determinado por la DIAN, la suma reconocida en el fallo.

Agrega que, en el auto de aclaración y corrección, al efectuar la nueva liquidación del impuesto, *“incurre en el mismo error, pues parte de la renta líquida calculada por la DIAN aún cuando a ese valor debió descontar la suma correspondiente al costo de venta por destrucción de mercancías defectuosas reconocido en el fallo”.*

Destaca que, el Tribunal en la sentencia establece *“una sanción por inexactitud de \$168.908.000 y en el auto de adición y corrección por valor de \$103.683.000, pese a que en la parte motiva del fallo se dijo que no procedía la imposición de sanción por inexactitud sobre las deducciones rechazadas por falta de soportes, que son las deducciones desconocidas por concepto de viáticos, alojamiento y manutención”* y aclara que:

“(…) en el proceso se discute la procedencia de los costos y deducciones por concepto de viáticos, alojamiento y manutención, y los costos de ventas por concepto de destrucción de mercancías defectuosas, entonces si sobre las primeras se dijo que no procedía la imposición de sanción por inexactitud por tratarse de deficiencias probatorias, y las segundas fueron aceptadas, simplemente no se debe liquidar sanción por inexactitud”.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DEMANDADA** insiste en que el actor incurrió en error en la interpretación del artículo 720 del Estatuto Tributario y que interpuso en recurso de reconsideración de manera extemporánea.

La **DEMANDANTE** controvierte los argumentos de la apelante. Sostiene que “no estamos ante una notificación realizada el último día de un mes, por lo que las explicaciones allegadas por la entidad demandada son irrelevantes para esta litis”.

Afirma que el término de que trata el artículo 720 del Estatuto Tributario debe interpretarse en concordancia con el 120 del Código de Procedimiento Civil, así “si un acto se notifica el 08 de junio de 2007, el término para presentar el recurso en contra de dicho acto empieza a correr desde el 09 de junio” y que “la finalización del término, si se considera que es de dos meses, será el día que tenga el mismo número en que inició el plazo, esto es, el 09 de agosto de 2007, conforme lo consagra el segundo inciso del artículo 67 del Código Civil”, como lo aceptó esta Corporación en sentencia del 22 de septiembre de 2005, expediente 13812, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Advierte que la Sección modificó este criterio en sentencia de 30 de agosto de 2007, expediente 15517, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

Pide que, de aceptarse que el recurso de reconsideración fue interpuesto en tiempo, se declare la configuración del silencio administrativo positivo y, si se mantiene la decisión del Tribunal, se corrija la liquidación disminuyendo la renta líquida en el valor reconocido como costo de ventas y se levante en su totalidad la sanción por inexactitud.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita sea revocada la sentencia de primera instancia y en su lugar, la Sala se inhiba de proferir un fallo de fondo.

Estima que el término previsto en el artículo 720 del E.T., para interponer el recurso de reconsideración, debe contabilizarse conforme a las normas del Código de Régimen Político y Municipal (art. 59, 60 y 61) complementadas con el artículo 67 del Código Civil; por lo que tratándose de meses, “se debe entender que el primero y el último día deben tener el mismo número en los respectivos meses y el primer día del plazo se refiere al día de la notificación”; tal como se explicó en la sentencia de 30 de agosto de 2007, expediente 15517.

Concluye que el recurso de reconsideración fue extemporáneo, por lo que se está ante la omisión del previo agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto esencial para la procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, lo que impide el estudio de fondo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el presente caso se controvierte la legalidad de la **Liquidación Oficial de Revisión 900003 del 8 de junio de 2007, del Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007 y del Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007** proferidos por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C.

El Tribunal anuló **el Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007 y el Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007**, al encontrar que el recurso de reconsideración fue interpuesto oportunamente; y declaró la nulidad parcial de **Liquidación Oficial de Revisión 900003 del 8 de junio de 2007**, practicó una nueva liquidación, la cual, una vez corregida, fijó el saldo a pagar en \$511.568.000.

La parte **demandada** apela la decisión para reiterar que el recurso de reconsideración fue interpuesto extemporáneamente.

La **demandante** insiste en que la ampliación al requerimiento especial es improcedente; que el recurso de reconsideración fue presentado en tiempo y, por tanto, se configuró el silencio administrativo positivo; que los costos y deducciones cumplen los requisitos legales para su procedencia; y que no se dan los presupuestos fijados para imponer la sanción por inexactitud.

Debe la Sala resolver si el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto liquidatorio fue oportuno, pero para el efecto, primero debe revisar si la ampliación al requerimiento especial se ajustó a los parámetros legales. De ser oportuno el recurso gubernativo, resolver si se configura el silencio administrativo positivo; de no ser así, si los costos y deducciones cumplen los requisitos fijados por la ley, y si es procedente la sanción por inexactitud.

1. Ampliación al requerimiento especial.

Dentro del trámite del proceso de determinación oficial del tributo, el Estatuto Tributario prevé, en el artículo 708, la ampliación al requerimiento especial, en los siguientes términos:

“Artículo 708. Ampliación al requerimiento especial. El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.”

Esta norma señala el funcionario competente para ordenar la ampliación al requerimiento especial, el término dentro del cual puede hacerlo, el marco de sus facultades y los límites dentro de los cuales puede fijar el plazo para la respuesta.

Aunque la norma dispone, que el funcionario que conozca la respuesta al requerimiento especial puede ampliarlo, el artículo 691 ib., expresamente establece que es el jefe de la unidad de liquidación el facultado para proferir, las ampliaciones a los requerimientos especiales, entre otros actos.

Entonces, corresponde al jefe de la unidad de liquidación ampliar el requerimiento especial, por una sola vez, y debe proferir el acto correspondiente dentro de los tres meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial; además, tiene la facultad para, en este acto, decretar pruebas que antes no había requerido, incluir hechos y conceptos nuevos, es decir, hechos y conceptos no planteados en el requerimiento inicial, también lo autoriza para proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones.

En el caso, la sanción por inexactitud propuesta con ocasión de la ampliación del requerimiento especial, se ajusta a la norma, pues ésta, como se dijo, permite al funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial, ampliarlo, entre otros aspectos, con la proposición oficial de sanciones, sin que de manera alguna

condicione esta facultad a la existencia de nuevas glosas, como lo entiende el demandante.

Así, lo ha precisado la jurisprudencia al señalar que: “...la ampliación al requerimiento especial, **permite no solo que se incluyan hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, sino que además se proponga una nueva determinación oficial modificando el valor de los impuestos, anticipos, retenciones y ‘sanciones’**. Ello implica que mediante la ampliación existe la posibilidad no solo de que se pueda complementar y corregir el requerimiento inicial sobre los aspectos que allí se proponía modificar, sino también la de proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o las sanciones.”¹²

El acto en cuestión no desconoce el debido proceso, toda vez que fue proferido por el funcionario competente, dentro del término y marco legal y la contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa y contradicción, como lo hizo al presentar sus objeciones en el plazo concedido para tal fin.

Asimismo, el acto no desconoce el principio *non bis in ídem*, según el cual no es posible imponer sanción dos veces por un mismo hecho, pues se trata de la ampliación del acto previo, sin que éste o el inicial puedan entenderse definitivos, pues, en el proceso de determinación del tributo, el acto definitivo lo es la liquidación de revisión, la cual se contrae a la declaración del contribuyente y los hechos contemplados en el requerimiento especial y su ampliación si la hubiere, acto susceptible de ser recurrido.

Por lo anterior, la ampliación al requerimiento especial se ajustó a los parámetros legales.

2. Liquidación Oficial de Revisión.

El artículo 710 del E.T. prevé, de manera general, que la liquidación de revisión deberá notificarse dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación, según el caso.

En el presente asunto, teniendo en cuenta que la ampliación al requerimiento especial fue notificada el 19 de septiembre de 2006¹³ y que se le concedió plazo de tres meses para dar respuesta, la Administración podía notificar válidamente la liquidación de revisión hasta 19 de junio de 2007, y como quiera que ésta fue notificada el 8 de junio de 2007, se practicó tal diligencia dentro del término de los seis (6) meses previstos en la norma, sin que la declaración privada hubiera adquirido firmeza.

3. Término para interponer el recurso de reconsideración

El artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que procede el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, entre otros actos, y que debe interponerse, “salvo norma expresa en contrario (...) **dentro de los dos meses siguientes a la notificación**” del acto.

En el *sub lite*, la Liquidación Oficial de Revisión 900003 del 8 de junio de 2007, fue notificada el mismo día, pues en esa fecha fue recibida por la contribuyente, según

¹² Sentencia del 7 de septiembre de 2001, expediente 12179, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹³ Fl. 711 c.a.

consta a folio 770 del cuaderno de antecedentes administrativos y así lo acepta la demandante.

Conforme con lo anterior, la sociedad contaba con plazo, hasta el 8 de agosto de 2007, para interponer el recurso de reconsideración, pues el término del artículo 720 del Estatuto Tributario empieza a contarse desde la notificación del acto, por ser éste el *“primer día del plazo”* conforme con el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal.

Este criterio jurisprudencial fue analizado en la sentencia de 30 de agosto de 2007¹⁴, reiterado el 23 de abril de 2009, 25 de marzo de 2010 y el 15 de julio de 2010¹⁵ y una vez más, la Sala lo reitera, así:

Para establecer la forma de contabilizar el término para interponer el recurso de reconsideración, se acude al Código de Régimen Político y Municipal, toda vez que, ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo contienen una regulación sobre el tema, pues, las reglas establecidas en el CRPM se aplican *“en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”*¹⁶.

El Código de Régimen Político y Municipal, en el artículo 59, inciso primero, establece que *“Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”*; y el inciso segundo, prevé que *“El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 ó 31 días, y el plazo de un año de 365 ó 366 días según los casos”*.

Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. Así, cuando la norma se refiere, en el caso, al *“primer día de plazo”* significa que es la fecha de la notificación o del acto procesal que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda¹⁷.

Por el contrario, cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles¹⁸, es decir, cuando el plazo se fija en meses o años el plazo comienza a

¹⁴ Proceso 15517, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁵ Sentencias proferidas en los procesos 16536, 16831 y 16919 con ponencia, en su orden, de los doctores Héctor J. Romero Díaz, Martha Teresa Briceño de Valencia y Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁶ Código de Régimen Político y Municipal, artículo 59.

¹⁷ Las excepciones legales en las que el número del último día del plazo no coincide con el de iniciación son: *“Si el mes en que ha de principiar un plazo de meses o años constare de más días que el mes en que ha de terminar el plazo, y si el plazo corriere desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será el último día de este segundo mes”* (artículo 59 ibídem) y *“Los (plazos) de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil”* (artículo 62 ibídem).

¹⁸ El artículo 62 del CRPM prevé que: *“En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario.”*

correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación.

De otra parte, si bien el artículo 120 del Código de Procedimiento, dispone que *“Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda”*, esta norma es aplicable específicamente para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, de naturaleza diferente a la de los actos administrativos.

La Sección en sentencia del 17 de noviembre de 1995¹⁹ precisó que el *“primer día del plazo”* corresponde a la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término. En esa oportunidad se pronunció en los siguientes términos:

“La Sala advierte, asimismo, que cuando el comentado inciso 2º del artículo 67 del Código Civil, habla de ‘el primero y el último día de un plazo de meses o años’, la expresión, ‘el primero’, no tiene la connotación estrictamente literal que, en apariencia, fluye de su texto, esto es, que no se refiere propiamente al día en que debe empezar a contarse el plazo, sino al día en que se notifica o realiza el acto procesal sujeto a plazo de ejecutoria impugnación o decisión; de otro modo, el mencionado inciso 2º resultaría incompatible con el inciso 3º del artículo 68 ib., según el cual ‘cuando se dice que una cosa debe observarse ‘desde’ tal día, se entiende que ha de observarse desde el momento siguiente a la media noche del día anterior’, incompatibilidad que se repetiría frente al ya estudiado artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, cuyo sentido natural es el de que el día de la notificación o realización del acto, no cuenta como primer día del término que deba computarse.

“La norma de la paridad de los días extremos, así entendida, es, por lo demás, perfectamente demostrable, pues, si la notificación de un acto liquidatorio se efectúa, p.e., el 31 de julio, con plazo de un mes para su reposición, es claro que el término del recurso vencería el 31 de agosto, habiéndose empezado a contar el mismo, no el 31 de julio, sino el 1º de agosto”.

Este criterio lo ha aplicado la Sala en diversos pronunciamientos, sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos, como el plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación²⁰; el cómputo de los dos años para expedir el requerimiento especial²¹, de los tres meses para responderlo, el de la suspensión en caso de inspección²² y el plazo de seis meses para notificar la liquidación oficial²³ o para recurrirla²⁴.

Por otra parte, la sociedad insiste en que el Decreto Reglamentario 1350 de de 2002 está vigente y es aplicable en el caso. Según esta norma la notificación por

¹⁹ Expediente 7200, M.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos.

²⁰ Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 13741, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

²¹ Estatuto Tributario, art. 705.

²² Art. 706, ib.

²³ Artr. 710, ib.

²⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de octubre de 2004, Exp. 14089, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 10 de febrero de 2005. Exp. 14054 y 11 de septiembre de 2006, Exp. 14873, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

correo, de que trata el artículo 566 del Estatuto Tributario, **tendrá efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto administrativo** por parte del contribuyente.

La Sala estima que tal disposición no es aplicable en el caso, toda vez que, como lo precisó en oportunidad anterior²⁵, tal disposición perdió vigencia una vez la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, que era la norma que reglamentaba²⁶.

En conclusión, no se acepta el argumento de la actora, acogido por el Tribunal, según el cual el plazo de los dos meses para interponer el recurso de reconsideración inició el día **hábil siguiente** al de la notificación, porque, como se dijo, no se trata de un plazo fijado en días y la norma expresamente dispone que inicia el día de su notificación.

Por lo expuesto, la liquidación oficial de revisión demandada quedó ejecutoriada, toda vez que el recurso de reconsideración no fue interpuesto dentro de la oportunidad legal, pues, notificada la liquidación oficial de revisión N°900003 el 8 de junio de 2007, el plazo de dos meses, para interponer el recurso gubernativo, finalizó el 8 de agosto de 2007. Como el recurso fue interpuesto el 9 de agosto de ese año²⁷, fue extemporáneo y, en consecuencia, procedía su inadmisión.

En efecto, el artículo 726 del Estatuto Tributario, establece que en caso de no cumplirse los requisitos señalados en el artículo 722 ib., se dictará auto de inadmisión, contra el cual procede el recurso de reposición.

Dentro de los requisitos exigidos, en la mencionada disposición, está el de oportunidad, así que formulado fuera del término legal, era procedente no admitir el recurso; y confirmada esta decisión, "... la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación²⁸".

Sobre este tema, la Sección en oportunidad anterior²⁹, expresó:

"Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el párrafo 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"*³⁰.

²⁵ Sentencia del 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁶ El Decreto 1350 de 2002 plasmó el sentir de la sentencia C-096 de 2001 por medio de la cual la Corte Constitucional declaró la inexecutable de la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo" del artículo 566 del Estatuto Tributario. Como el artículo 5 de la Ley 788 de 2002 al modificar esta norma, señaló en forma expresa como se surte la notificación por correo, el Decreto que la reglamentaba ya no tiene aplicación (Concepto 067076 de 2003 de la DIAN).

²⁷ Fl. 794 c.a.

²⁸ E.T. art. 728.

²⁹ Sentencia del 14 de junio de 2007, Exp. 14589, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

³⁰ Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

“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)³¹.

“No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.

Dado que en el presente asunto la contribuyente demandó los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración y el confirmatorio, así como la liquidación de revisión, precisado lo anterior, la Sala encuentra ajustados a derecho el **Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007 y el Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007**.

No desvirtuada la legalidad de estos actos, la Sala se inhibirá de estudiar de fondo las modificaciones a la declaración de renta del 2003 contenidas en la Liquidación Oficial de Revisión N°900003 del 8 de junio de 2007, por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo exige el agotamiento previo de la vía gubernativa para demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho un acto particular.

De conformidad con el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa acontece cuando contra el acto administrativo no procede ningún recurso; cuando los recursos interpuestos se hayan decidido³² y; cuando el acto administrativo quede en firme por no haber interpuesto los recursos de reposición o de queja.

En el *sub lite* la contribuyente interpuso contra el acto de determinación oficial del tributo el recurso procedente, pero como no fue interpuesto en debida forma, toda vez que se presentó por fuera del término legal, la administración no podía decidirlo y así, frente a la liquidación oficial de revisión no se agotó debidamente la vía gubernativa, lo cual releva a la Sala de estudiar los demás cargos propuestos.

Adicionalmente, se advierte que la demandante no podía demandar ante la jurisdicción la liquidación oficial de revisión, en virtud de lo previsto en el artículo 135, inciso final, del Código Contencioso Administrativo, que de manera excepcional permite acudir directamente cuando las autoridades “*no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes*”, pues, no fue éste el caso que aquí se presentó³³, dado que el recurso de reconsideración fue interpuesto, pero de manera extemporánea.

³¹ *Ibíd*em

³² C.C.A. art. 62, ordinales 1° y 2°.

³³ En este sentido ver sentencia de 10 de febrero de 2005, Exp. 14054, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Ni puede considerarse aplicable al caso el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, que permite acudir a la jurisdicción sin que sea necesario interponer previamente el recurso de reconsideración, porque debe hacerlo dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, lo que en el caso no se cumplió, pues la demanda fue presentada el 10 de marzo de 2008, es decir, por fuera de este plazo legal.

Por las anteriores razones, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se denegará la nulidad del Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007 y del Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007; además se proferirá fallo inhibitorio frente a la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°900003 del 8 de junio de 2007.

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

F A L L A:

Revócase la sentencia del 26 de marzo de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, objeto de apelación.

En su lugar:

1. Deniégase la nulidad del **Auto Inadmisorio N°107-900.001 del 6 de septiembre de 2007** y del **Auto Confirmatorio N°108-900001 del 5 de octubre de 2007**, por las razones expuestas en la parte motiva.

2. Inhíbese de proferir decisión de fondo frente a la **Liquidación Oficial de Revisión N°900003 del 8 de junio de 2007**, por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Reconócese personería al doctor MARCO ALEJANDRO APONTE PATIÑO, como apoderado de la demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 296 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, 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
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ