



## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN QUINTA

**Consejera ponente: LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ**

Bogotá, D.C., tres (3) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación número: 11001-03-15-000-2018-00722-00**

**Actora: DECORANDO GALERÍAS DE ARTE S.A.S.**

**DEMANDADO: TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE ANTIOQUIA**

**Asunto: Fallo de Primera Instancia - Tutela contra providencia judicial. Niega amparo.**

Procede la Sala a resolver la solicitud de tutela presentada por **Decorando Galerías de Arte S.A.S.**, contra el **Tribunal Administrativo de Antioquia**, en ejercicio de la acción de tutela consagrada en el artículo 86 de la Constitución Política y desarrollada por los Decretos 2591 de 1991, 1069 de 26 de mayo de 2015 y el Decreto 1983 de 2017.

#### I. ANTECEDENTES

##### 1.1. Solicitud

Con escrito radicado el 5 de marzo de 2018<sup>1</sup>, **Decorando Galerías de Arte S.A.S.**, actuando a través de apoderado judicial, presentó acción de tutela<sup>2</sup> contra el **Tribunal Administrativo de Antioquia**, con el fin de que se protegieran sus derechos fundamentales al debido proceso y de acceso a la administración de justicia.

Tales derechos los consideró transgredidos por cuenta de la decisión adoptada dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho mediante la cual confirmó la decisión adoptada en primera instancia en el sentido de declarar la caducidad del medio de control

---

<sup>1</sup> Folio 12



de nulidad y restablecimiento del derecho que inició contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

## 1.2. Hechos

Como sustento fáctico de la demanda, señaló, en síntesis, que:

**1.2.1.** Presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>3</sup> contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, con la finalidad de anular la Liquidación de Revisión No. 112412015000109 del 7 de octubre de 2015 y *“los autos No. 112362015000012 de 29 de diciembre de 2015 y el auto confirmatorio No. 11236201600002 del 18 de febrero de 2016, por medio de los cuales inadmite el recurso de reconsideración y confirma dicha inadmisión”*.

**1.2.2.** El proceso correspondió en primera instancia al Juzgado 34 Administrativo de Medellín, autoridad judicial que en la audiencia inicial celebrada el 27 de junio de 2017, declaró probada la excepción de caducidad de la acción propuesta por la entidad demandada.

**1.2.3.** En desacuerdo con lo anterior, la tutelante presentó recurso de apelación, el cual correspondió al Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera, que con auto de 4 de septiembre de 2017 confirmó la decisión recurrida.

**1.2.4.** Al efecto, expuso el *ad quem* que al haberse inadmitido el recurso de reconsideración por extemporáneo, se tiene por no agotada la vía gubernativa en relación con la Liquidación Oficial de Revisión, luego, la demandante tenía la posibilidad de acudir directamente a la jurisdicción (*per saltum*) siempre y cuando cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 720 del Estatuto Tributario *“...interponer la demanda dentro de los 4 meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, encuentra la Sala que la parte demandante omitió anteponer la demanda dentro de ese término legal...”*.

---

<sup>3</sup> Radicado No. 050013333034201600807



### 1.3. Fundamentos

En criterio de la tutelante, a través de la providencia cuestionada se vulneraron sus derechos fundamentales, pues la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia incurrió en **defecto sustantivo y desconocimiento de precedente**.

**1.3.1.** Respecto del defecto sustantivo alegó como desatendido el artículo **720 del Estatuto Tributario**, precepto legal que según el actor, *“de haber sido interpretado en debida forma, el Tribunal Administrativo en lo que concierne al agotamiento de la vía gubernativa, hubiera establecido que el último acto administrativo le fue notificado el 11 de marzo de 2016 fecha en la cual lo habilitaba para acudir a la jurisdicción contenciosa, por lo cual no había razón por el alto tribunal para confirmar la caducidad de la acción (...) siendo que la misma se presentó el 8 de julio de 2016.”*

Con fundamento en lo anterior, manifestó que luego de proferida la última actuación administrativa (auto de 11 de marzo de 2016), se entendía que estaba facultado para acudir a las vías judiciales y no antes.

**1.3.2.** En lo relativo al desconocimiento de precedente, alegó como desatendidas las sentencias de (i) 1º de agosto de 2013, expediente No. 20100010001 y (ii) la providencia de 14 de junio de 2007, radicado interno No. 14589, proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Al efecto, argumentó que en dichos proveídos esta Corporación concluyó que *“en el caso que se estime por la DIAN que la presentación del recurso de reconsideración es extemporánea, debe demandarse tanto la liquidación oficial de revisión, como el acto inadmisorio del recurso de reconsideración y su confirmación, llegándose a la conclusión que de no hacerlo de tal forma la demanda se torna inepta”*.

Alegó que en atención a la regla jurisprudencial fijada por el órgano de cierre, lo pertinente en el *sub examine* *“era demandar los actos administrativos de trámite que inadmitieron el recurso junto con la Liquidación Oficial de Revisión, luego teniendo en cuenta que el*



*último acto administrativo expedido, es decir, el auto confirmatorio No. 11236201600002 de 18 de febrero de 2016, por medio del cual se insistió en desestimar el recurso de reconsideración propuesto, el cual fue notificado el 11 de marzo de 2016 quedando agotada la vía gubernativa, y la demanda fue presentada el 8 de julio de 2016 queda claro que fue presentada oportunamente...”.*

A su vez, manifestó como desconocida la providencia de 22 de noviembre de 2017, proferida por la Sala Cuarta del Tribunal Administrativo de Antioquia, en donde se discutió el mismo asunto, intervinieron los mismos sujetos procesales y en la cual el *a quo* arribó a la misma conclusión del trámite objeto de tutela, no obstante, la citada Sala de Decisión consideró que había lugar a revocar el auto que rechazó la demanda, atendiendo las reglas jurisprudenciales citadas en precedencia.

#### **1.4. Petición de amparo**

A título de amparo constitucional solicitó:

“Primero: Por medio de la presente se requiere al Señor Magistrado que se TUTELEN-, los derechos fundamentales al debido proceso establecido en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia y acceso a la administración de justicia 229.

Segundo: Como consecuencia de la anterior, DECLARAR, que la providencia proferida por la Sala Tercera de Oralidad con fecha de 4 de septiembre de 2017, por medio de la cual se confirma la decisión tomada en la audiencia inicial celebrada el 27 de junio de 2017 por el Juzgado 34 Administrativo de Medellín, que declaró probada la excepción de caducidad (...) violó el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia y los artículos 228- 229 de la Constitución Política.

Tercero: Que le reconozca el derecho que tiene mi poderdante como representante Legal de la Sociedad Galería de Arte S.A.S, de acceder a la administración de justicia y de que se le respete el debido proceso a efectos de que pueda ante la Jurisdicción Contencioso Administrativo, controvertir los actos administrativos de carácter particular expedidos por la DIAN, por medio de los cuales se impone un IVA a pagar, y una sanción por inexactitud, sanciones que suman \$132.000.000.



## 1.5. Trámite y contestaciones

Por auto del 16 de marzo de 2018<sup>4</sup>, el Despacho Sustanciador admitió la acción de tutela de la referencia, como consecuencia de lo anterior, ordenó notificar como demandados a los Magistrados del Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión.

Así mismo, vinculó como terceros con interés en las resultas de este proceso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, y al Juzgado 34 Administrativo de Medellín.

## 1.6. Contestaciones

### 1.6.1. Juzgado 34 Administrativo de Medellín

El titular del despacho allegó documento en el que expuso que la decisión proferida se encuentra debidamente motivada sin que se advierta vulneración de las garantías constitucionales del accionante.

Argumentó que la petición de amparo se torna improcedente para solicitar la revocatoria de las decisiones adoptadas al interior del trámite ordinario censurado toda vez que no incurrió en ninguna de las causales previstas por el máximo órgano constitucional que hacen procedente la acción de tutela contra decisiones judiciales.

El **Tribunal Administrativo de Antioquia** y la **DIAN**, pese a que fueron notificados en debida forma, guardaron silencio.

## II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Competencia

Esta Sala es competente para conocer la tutela de la referencia de conformidad con lo establecido por el Decreto No. 2591 de 1991<sup>5</sup>, el artículo 2.2.3.1.2.1 del Decreto No. 1983 de 2017<sup>6</sup> y por el artículo 2º del Acuerdo 55 de 2003<sup>7</sup> de la Sala Plena del Consejo de Estado.

<sup>4</sup> Folio 55

<sup>5</sup> "Por el cual se reglamenta la acción de tutela consagrada en el artículo 86 de la Constitución Política".

<sup>6</sup> "Por el cual se modifican los artículos 2.2.3.1.2.1, 2.2.3.1.2.4 y 2.2.3.1.2.5 del Decreto 1069 de 2015, Único Reglamentario del sector Justicia y del Derecho, referente a las reglas de reparto de la acción de tutela.

<sup>7</sup> "Por medio del cual se modifica el reglamento del Consejo de Estado".



## 2. Asunto bajo análisis

De acuerdo con el escrito de tutela, corresponde a la Sala determinar si la providencia proferida por el **Tribunal Administrativo de Antioquia** incurrió en los defectos alegados por la parte tutelante o si, por el contrario, los derechos fundamentales de la actora no fueron desconocidos por cuenta de las decisiones proferidas dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho incoado por Decorando Galerías de Arte contra la DIAN.

Para resolver este problema, se analizarán los siguientes aspectos: **(i)** el criterio de la Sala sobre procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial; **(ii)** los requisitos de procedibilidad adjetiva de la acción de tutela de la referencia y de encontrarlos superados; **(iii)** análisis del caso concreto.

## 3. Procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial

La Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en sentencia de 31 de julio de 2012<sup>8</sup>, **unificó** la diversidad de criterios que la Corporación tenía sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales<sup>9</sup>, y en ella concluyó:

“...si bien es cierto que el criterio mayoritario de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo ha sido el de considerar improcedente la acción de tutela contra providencias judiciales, no lo es menos que las distintas Secciones que la componen, antes y después del pronunciamiento de 29 de junio de 2004 (Expediente AC-10203), han abierto paso a dicha acción constitucional, de manera excepcional, cuando se ha advertido la vulneración de derechos constitucionales fundamentales, **de ahí que se modifique tal criterio radical y se admita, como se hace en esta providencia, que debe acometerse el estudio de fondo, cuando se esté en presencia de providencias judiciales que resulten violatorias de tales derechos, observando al efecto los parámetros fijados hasta el momento Jurisprudencialmente.**”<sup>10</sup> (Negrilla fuera de texto).

Conforme al anterior precedente, es claro que la Corporación ha modificado su criterio sobre la procedencia de la acción de tutela y, en consecuencia, conforme a él, es necesario **estudiar las acciones de tutela que se presenten contra providencia judicial y analizar si ellas**

<sup>8</sup> Sala Plena del Consejo de Estado. Exp. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. Acción de tutela - Importancia jurídica. Actora: Nery Germania Álvarez Bello. C. P.: María Elizabeth García González.

<sup>9</sup> El recuento de esos criterios se encuentra de páginas 13 a 50 del fallo de la Sala Plena antes reseñado.

<sup>10</sup> Ídem.



**vulneran algún derecho fundamental, observando al efecto los parámetros fijados hasta el momento por la jurisprudencia,** como expresamente lo indica la decisión de unificación.

Así, para la Sala ahora es importante precisar bajo qué parámetros se hará ese estudio, pues la sentencia de unificación se refirió a los “...**fijados hasta el momento jurisprudencialmente**...”.

En efecto, sabido es que la tutela es un mecanismo residual y excepcional para la protección de derechos fundamentales como lo señala el artículo 86 constitucional y, por ende, la procedencia de esta acción constitucional contra providencia judicial no puede ser ajena a esas características.

La Corte Constitucional se ha referido en forma amplia<sup>11</sup> a unos requisitos generales y otros específicos de procedencia de la acción de tutela, sin distinguir cuáles dan origen a que se conceda o niegue el derecho al amparo -procedencia sustantiva- y cuáles impiden efectivamente adentrarnos en el fondo del asunto -procedencia adjetiva-.

En ese orden, deberá el juez de tutela verificar que la solicitud de cumpla unos presupuestos generales de procedibilidad. Estos requisitos son: *i)* que no se trate de tutela contra tutela; *ii)* subsidiariedad, es decir, agotamiento de los requisitos ordinarios y extraordinarios, siempre y cuando ellos sean idóneos y eficaces para la protección del derecho que se dice vulnerado; y *iii)* inmediatez, cuando no se cumpla con uno de esos presupuestos, la Sección declarará **improcedente** el amparo solicitado y no entrará a analizar el fondo del asunto.

Por el contrario, cumplidos esos parámetros, corresponderá a la Sala adentrarse en la materia objeto del amparo, a partir de los argumentos expuestos en la solicitud y de los derechos fundamentales que se afirmen vulnerados, en donde para la prosperidad o **negación** del amparo impetrado, se requerirá: *i)* que la causa, motivo o razón a la que se atribuya la transgresión sea de tal entidad que incida directamente en el sentido de la decisión y *ii)* que la acción no intente reabrir el debate de instancia.

---

<sup>11</sup> Entre otras en las T-949 del 16 de octubre de 2003, T-774 del 13 de agosto de 2004 y C-590 de 2005.



Huelga manifestar que esta acción constitucional no puede ser considerada como una *“tercera instancia”* que se emplee, por ejemplo, para revivir términos, interpretaciones o valoraciones probatorias que son propias del juez natural.

#### **4. Análisis sobre los requisitos de procedibilidad de la acción**

**4.1.** No existe reparo, en el proceso de la referencia, en cuanto al juicio de procedibilidad en relación con el primero de los requisitos, esto es, que en **principio no se trate de tutela contra decisión de tutela**, ya que la providencia que se ataca fue dictada dentro de proceso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el actor contra la DIAN.

**4.2.** Frente al estudio del segundo de los requisitos, el de la inmediatez, se observa que la providencia que puso fin al proceso ordinario fue proferida el **4 de septiembre de 2017**, notificada por estado de **11 de septiembre de 2017**, quedando ejecutoriada el 19 del mismo mes y año, mientras que la acción de tutela fue presentada el **4 de marzo del 2018**, término que se considera razonable para acudir ante el juez de tutela en defensa de los derechos fundamentales invocados.

**4.3.** Respecto a la subsidiaridad, se tiene que la parte accionante no cuenta con otro medio de defensa judicial distinto a la tutela para conjurar la eventual transgresión que la aludida decisión pudiera irrogarle a sus derechos fundamentales, pues, de entrada, se advierte que los argumentos presentados por la parte actora no se ajustan a las causales taxativas contempladas en el ordenamiento jurídico para acudir al recurso extraordinario de revisión y tampoco resulta procedente el de unificación de jurisprudencia, por no invocarse como desatendidas sentencias de esa naturaleza, de conformidad con lo establecido por el artículo 270 de la Ley 1437 de 2011.

#### **5. Caso bajo análisis**

Cumplidos los requisitos de procedibilidad, corresponde a la Sala determinar si en el presente caso, la decisión judicial proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia incurrió en los yerros señalados





por la sociedad actora en el escrito de tutela, esto son, **defecto sustantivo y desconocimiento de precedente.**

**5.1.** En lo relacionado con el **desconocimiento del precedente** alegó como desatendidas dos providencias<sup>12</sup> de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la cual esta Corporación indicó que *“para poder estudiar la legalidad de la liquidación oficial, cuando media auto inadmisorio del recurso de reconsideración, se debe demandar tanto el acto definitivo como el inadmisorio del recurso y su confirmatorio, si es del caso, de lo contrario, el juez se debe declarar inhibido para hacer un pronunciamiento en ese sentido por no agotamiento de la vía gubernativa”*.

Atendiendo dicha regla, afirmó que mediante auto de No. 112362015000012 de 29 de diciembre de 2016 la DIAN rechazó el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión, lo anterior por considerarlo extemporáneo; decisión que fue confirmada mediante auto No. 112662016000002 de 18 de febrero de 2016, notificado el 11 de marzo de la misma anualidad. Luego, teniendo en cuenta que la última actuación administrativa fue conocida por la sociedad actora el 11 de marzo de 2017 y el medio de control se presentó el 8 de julio de la misma anualidad, no había lugar a declarar la caducidad de la acción.

Respecto del asunto bajo estudio, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en reciente pronunciamiento expuso<sup>13</sup>:

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

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

2.6.2 La jurisprudencia de esta Sección ha mantenido dos líneas jurisprudenciales al resolver el problema jurídico respecto de los efectos que

<sup>12</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2002-90266-01 [14589], C.P. Héctor J. Romero Díaz y Radicado Nro. 66001-23-31-000-2010-00100-01 [19630], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, proferidas el 14 de junio de 2007 y el 1º de agosto de 2013 respectivamente.

<sup>13</sup> Sentencia de 10 de octubre de 2016. Radicado No. 080012331000-2011-01252-01 [20311]. Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez.



la inadmisión del recurso de reconsideración por extemporáneo y la posibilidad de que el contribuyente se acoja a lo previsto en el parágrafo del artículo 720 del ET, es decir, a la figura jurídica del *per saltum* prevista en materia tributaria.

2.6.3 Respecto de esta figura, es preciso indicar que procede siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (i) **que el requerimiento se haya atendido en debida forma**, es decir, que la respuesta se presente dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del requerimiento especial, se haga por escrito y como lo indica el artículo 559 del ET, la suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y contenga las objeciones al requerimiento<sup>14</sup> y (ii) **que la demanda contra la liquidación oficial se presente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.**

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

2.6.4.1 En la sentencia del 12 de diciembre de 2006<sup>15</sup>, se consideró que *“al haber sido rechazado el recurso de reconsideración por extemporáneo, y no por otra razón, es como si no lo hubiera presentado, pues transcurrió el término para su interposición, sin que el contribuyente hubiera radicado en la Administración el escrito contentivo del mismo, y así las cosas, estaría habilitado el contribuyente para demandar la liquidación oficial directamente, siempre y cuando se dieran los presupuestos para su procedencia, conforme el artículo 720 del Estatuto Tributario”* (Subraya original).

2.6.4.2 Este pronunciamiento se reiteró en la sentencia del 12 de mayo de 2010<sup>16</sup>.

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

2.6.5.1 Conforme con la sentencia del 14 de junio de 2007<sup>17</sup>, para poder estudiar la legalidad de la liquidación oficial, cuando media auto inadmisorio

<sup>14</sup> En reiterada jurisprudencia, esta Sección ha dicho que el requerimiento especial se atiende en debida forma si cumple los requisitos enunciados. Entre otras sentencias, cfr. las de 9 de septiembre de 2004, radicado Nro. 66001-23-31-000-2001-0836-01 [13860], C. P. Ligia López Díaz; del 28 de octubre de 2004, radicado Nro. 66001-23-31-000-2001-0838-01 [13816], C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 6 de octubre de 2005, radicado Nro. 19001-23-31-000-1998-00962-01 [14581], C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 12 de mayo de 2010, radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-02244-01 [16448], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 3 de julio de 2013, radicado Nro. 25000-23-27-000-2009-00064-01 [18933], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>15</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-1997-02422-01 [14826], C.P. Ligia López Díaz.

<sup>16</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-02244-01 [16448], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>17</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2002-90266-01 [14589], C.P. Héctor J. Romero Díaz.



del recurso de reconsideración, se debe demandar tanto el acto definitivo como el inadmisorio del recurso y su confirmatorio, si es del caso, de lo contrario, el juez se debe declarar inhibido para hacer un pronunciamiento en ese sentido por no agotamiento de la vía gubernativa. Posición reiterada en la sentencia del 15 de julio de 2010<sup>18</sup>, en la que se precisó que la demanda de estos dos actos administrativos se debe hacer en conjunto por ser una unidad inseparable.

2.6.5.2 En la sentencia del 23 de abril de 2009<sup>19</sup>, la Sala precisó que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberse interpuesto, es decir, no se agotó la vía gubernativa. En consecuencia, no puede haber pronunciamiento de fondo sino inhibitorio. En el mismo sentido se pronunció la Sección en las sentencias del 25 de marzo de 2010<sup>20</sup> y del 15 de julio de 2010<sup>21</sup>.

2.6.5.3 En la sentencia del 10 de febrero de 2011<sup>22</sup>, la Sala insistió en que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberse interpuesto y que como en virtud del artículo 720 del ET, dicho recurso es el medio de impugnación indispensable para agotar la vía gubernativa frente a las liquidaciones oficiales, por el hecho de no haberse interpuesto oportunamente, no puede darse por cumplido este presupuesto de la acción, impidiendo que se profiera decisión de fondo. Además, aclaró que aunque se atienda en debida forma el requerimiento especial, la demanda se debe presentar dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

2.6.5.4 En la sentencia del 19 de enero de 2012 se puntualizó que al ser inadmitido el recurso de reconsideración, por extemporáneo, *“la administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre los motivos de inconformidad aducidos por el recurrente; es decir, el recurso no fue decidido”*<sup>23</sup>.

2.6.5.5 En la sentencia del 14 de junio de 2012<sup>24</sup>, la Sala expuso que para acogerse a la figura jurídica del *per saltum* y demandar directamente la liquidación oficial, es indispensable no haber interpuesto el recurso de reconsideración contra el citado acto administrativo, porque la facultad prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET presupone prescindir del recurso de reconsideración, esto es, abstenerse de interponerlo, lo que excluye la presentación extemporánea de este medio de impugnación.

<sup>18</sup> Radicado Nro. 13001-23-31-000-2007-00675-01 [18218], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>19</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2005-00552-01 [16536], C.P. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>20</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-00130-01 [16831], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>21</sup> Radicado Nro. 76001-23-25-000-2003-00496-01 [16919], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>22</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-01931-01 [16998], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

<sup>24</sup> Radicado Nro. 25000-23-27-000-2005-00264-01 [17592], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



2.6.5.6 Esta misma posición se plasmó en la sentencia del 5 de julio de 2012<sup>25</sup> y se reiteró en la sentencia del 1º de agosto de 2013<sup>26</sup>, que insistió en la necesidad de demandar tanto el auto inadmisorio del recurso de reconsideración como el acto definitivo de determinación del tributo”.

Atendiendo lo expuesto, se tiene que la Sección Cuarta de esta Corporación ha manejado criterios diferentes respecto del tema bajo estudio, en principio, estableció la regla según la cual *“cuando se rechaza el recurso de reconsideración por extemporáneo, es como si el contribuyente no lo hubiera presentado, por ende, al verificarse el cumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo del artículo 720 del ET, se puede demandar de manera directa la liquidación oficial”*. Sin embargo, en pronunciamientos posteriores manifestó que *“para acogerse a la figura jurídica del per saltum y demandar directamente la liquidación oficial, es indispensable no haber interpuesto el recurso de reconsideración”*, regla esta última que alega como desconocida el accionante, toda vez que al haber interpuesto el recurso de ley, lo procedente era demandar los actos que lo negaron junto con la Liquidación Oficial de Revisión.

No obstante, en la providencia citada en precedencia, y ante las posiciones encontradas, la Sala Cuarta de esta Colegiatura manifestó:

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

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

<sup>25</sup> Radicación número: 15001-23-31-000-2008-00139-01 [17916], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>26</sup> Radicado Nro. 66001-23-31-000-2010-00100-01 [19630], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



**del artículo 720 del ET, esto es, atender en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.**

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

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

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

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

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



extemporáneo el recurso de reconsideración y la actuación de la Administración resulta legal.

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

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

(...)

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

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

Visto lo anterior, advierte la Sala que en un principio la posición del máximo órgano en materia contenciosa administrativa, respecto del asunto bajo estudio, no era pacífica, no obstante, atendiendo los argumentos expuestos en la sentencia citada en precedencia, el Tribunal Administrativo de Antioquia acogió la tesis plasmada en dicha providencia, la cual recogió las posturas anteriores e indicó el procedimiento a seguir en casos similares.

Atendiendo lo expuesto, la Sala advierte que el Tribunal Administrativo no incurrió en el presunto yerro atribuido (desconocimiento del precedente), resaltando que la discusión



relacionada con la aplicación del artículo 720 del Estatuto Tributario presentaba, previo a que se profiriera la sentencia citada en extenso en esta providencia, diferentes líneas argumentativas las cuales fueron recogidas en dicho proveído, siendo la tesis actual, la aplicada por el accionado para resolver el *sub examine*, ello dentro de la autonomía e independencia que caracteriza la actividad judicial.

Ahora bien, respecto del desconocimiento de la providencia proferida por la **Sala Cuarta del Tribunal Administrativo de Antioquia el 22 de noviembre de 2017**, advierte la Sala que previo a establecer si dicho pronunciamiento puede ser considerado o no como precedente, lo cierto es que fue proferido con posterioridad a la providencia enjuiciada en la presente petición de amparo, luego, no podría predicarse como desatendida, de ser el caso, una decisión que se dictó con posterioridad a la que se cuestiona.

Así las cosas, el presunto defecto por desconocimiento de precedente no está llamado a prosperar.

**5.2. Respecto del defecto sustantivo**, advierte la Sala que el actor alegó como desatendido el artículo 720 del Estatuto Tributario, norma que establece:

**“ARTÍCULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.** Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Parágrafo. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.”



Al efecto, expuso que no podía acudir a la jurisdicción *per saltum*, sin haberse surtido en debida forma el recurso de reconsideración que fue interpuesto, el cual fue decidido mediante acto de 18 de febrero de 2016, “*así este finalmente fuera rechazado de plano por extemporáneo*”.

De la lectura de la norma citada en precedencia advierte la Sala que los reproches objeto de estudio en el presente acápite no están llamados a prosperar, como pasará a explicarse.

Revisado el trámite judicial cuestionado en sede constitucional, observa la Sala que el Jefe de la División de Gestión y Fiscalización de la DIAN profirió **Requerimiento Especial No. 112382014000135 de 24 de noviembre de 2014**, en el que se propone “*la modificación de la declaración de ventas, periodo 4º del año gravable 2012 (...) en el sentido de adicionar ingresos brutos...*”, en dicho acto concedió a la sociedad accionante el término de 3 meses para dar respuesta.<sup>27</sup>

Atendiendo lo anterior, Decorando Galerías de Arte S.A.S., con escrito radicado dentro de la oportunidad concedida, allegó respuesta al requerimiento oficial realizado por la autoridad de impuestos y aduanadas (fl. 20).

Ahora bien, de la lectura del párrafo del precepto legal en el que la accionante sustenta el presunto defecto sustantivo (artículo 720 del Estatuto Tributario), advierte la Sala que, contrario a lo expuesto, estaba facultada para acudir a la jurisdicción contenciosa y presentar el medio de control de nulidad y restablecimiento con la finalidad de desvirtuar la juridicidad de la Liquidación de Revisión No. 112412015000109 del 7 de octubre de 2015, sin la obligatoriedad de haber agotado previamente el procedimiento administrativo (presentar recurso de reconsideración).

Lo anterior, en atención a la regla fijada por dicha norma, la cual establece que cuando se hubiera atendido en debida forma el requerimiento especial y aun así se practique liquidación oficial, **como sucedió en el asunto de autos**, el afectado puede acudir de forma directa ante el juez competente, siempre que esté dentro del

---

<sup>27</sup> Folio 20.





término allí establecido, esto es, 4 meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

Luego, no son ciertos los argumentos presentados por el apoderado de la accionante en el sentido de afirmar que para acudir a la jurisdicción, debía previamente haberse agotado el procedimiento administrativo, y que luego de notificada la última actuación administrativa, se abría la posibilidad de acudir al control judicial, diferente es el hecho de que no haya ejercido el medio de control dentro de la oportunidad pertinente.

Aunado a lo anterior, es preciso resaltar lo dicho por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la providencia citada en el acápite precedente, esto es, *“en conclusión, cuando se observe que el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial del revisión en forma extemporánea pero, se evidencie que el administrado atendió en debida forma el requerimiento especial y que la demanda contra la liquidación oficial se presentó dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación, es del caso admitir que la parte actora acude per saltum ante esta jurisdicción y, por ende, procede el estudio del fondo del asunto. Igual tratamiento se debe dar en los eventos en los que a pesar de ser legal la decisión de la Administración al rechazar por extemporáneo el recurso de reconsideración, la parte actora decide atacar esta actuación junto con la liquidación oficial, caso en el cual, el término de caducidad de la acción se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión [parágrafo del artículo 720 del ET]”*.

Así las cosas, los reproches presentados por la sociedad actora no están llamados a prosperar, toda vez que de acuerdo con el alcance fijado por la Sección Cuarta de esta Corporación al artículo 720 del Estatuto Tributario, los (4) cuatro meses para contar el término de caducidad de la acción empiezan a correr desde que se notifica la Liquidación Oficial de Revisión, y no, como lo pretende la accionante, desde la notificación del auto que confirmó el rechazo (por improcedente) del recurso de reconsideración.



Con fundamento en lo expuesto el presunto yerro sustantivo no está llamado a prosperar.

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

**FALLA:**

**PRIMERO: NEGAR** la acción de tutela promovida por **DECORANDO GALERÍAS DE ARTE S.A.S.**, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO: NOTIFICAR** a las partes y a los terceros interesados, según el procedimiento previsto en el artículo 30 del Decreto 2591 de 1991.

**TERCERO:** De no ser impugnada la presente sentencia, dentro de los tres días siguientes a su notificación, **ENVÍESE** el expediente a la Corte Constitucional para su eventual revisión, al día siguiente a la ejecutoria de esta providencia, artículo 31 del Decreto 2591 de 1991.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.**

  
**ROCÍO ARAÚJO ONATE**  
Presidente

  
**LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ**  
Consejera

  
**CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO**  
Consejero

  
**ALBERTO YEPES BARREIRO**  
Consejero



SC5780-6-1



GP059-6-1

