



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 250002327000200700018 02
No. Interno: 19275
Demandante: CLÍNICA COLSANITAS S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
Sanción por devolución o compensación
improcedente.

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A, que resolvió:

***DECLÁRASE** probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la apoderada judicial de la entidad demandada y, en consecuencia, declárese la Sala inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo.*

(...)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 9 de abril de 2002, la Clínica COLSANITAS S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001 en la que registró un saldo a favor de \$4.510.139.000. El denuncia fue corregido en dos oportunidades para al final reflejar un saldo a favor de \$4.552.889.000.
- El 23 de agosto de 2002, previa solicitud de la demandante, mediante la Resolución No. 608-1591, la DIAN reconoció el saldo a favor antes referido. De ese valor ordenó compensar \$3.982.091.000 y devolver \$570.798.000.
- El 8 de noviembre de 2005, mediante el Pliego de Cargos No. 310632005000045, la DIAN le propuso a la demandante la sanción por devolución o compensación improcedente de la que trata el artículo 670 del E.T. Para esos efectos, ordenó el reintegro de \$350.178.000, más los intereses de mora incrementados en un 50 %.
- El 2 de marzo de 2006, la DIAN, mediante el auto aclaratorio del pliego de cargos, modificó la sanción propuesta en el pliego de cargos. Para esos efectos, ordenó el reintegro de \$938.418.000, más los intereses de mora incrementados en un 50 %.

- El 25 de abril de 2005, mediante la Resolución No. 310642006000053, la DIAN, le impuso a la demandante la sanción por devolución o compensación improcedente propuesta en el auto aclaratorio del pliego de cargos, para lo cual ordenó el reintegro de \$938.418.000 más los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50 %.

- El 29 de junio de 2006, la demandante, mediante apoderado especial, interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 310642006000053 del 25 de abril de 2005.

- El 28 de julio de 2006, mediante el Auto No. 310642005000005, la DIAN inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, decisión que fue confirmada mediante el Auto No. 310332006000004 del 7 de septiembre de 2006.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La Clínica COLSANITAS S.A., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

9.1.1.- Se declare la nulidad de la resolución No. 310642006000053 notificada en abril 29 de 2006; del pliego de cargos No. 310632005000045 notificado (sic) noviembre 26 de 2005; del Auto aclaratorio del pliego de cargos No. 310632005000035 notificado en marzo 14 de 2006; del auto inadmisorio No. 310662006000008 notificado en agosto 18 de 2006; del Auto confirmatorio No. 310632006000004 notificado por edicto desfijado en octubre 5 de 2006 con el cual se agotó la vía gubernativa y demás actuaciones pertinentes.

9.1.2. Se decrete por ese H. Tribunal que operó el silencio administrativo a favor de la Clínica Colsanitas S.A. y que por lo tanto el recurso de reconsideración presentado dentro del término legal en junio 29 de 2006 se entiende fallado a nuestro favor.

9.1.3. Se tenga en cuenta el expediente 2005-1335 que cursa en ese mismo tribunal.

9.1.4. Como restablecimiento del derecho solicito se declare:

9.1.4.1. Que CLINICA (sic) COLSANITAS S.A. ha liquidado correctamente sus impuestos de renta y complementarios de 2001 y

9.1.4.2. En consecuencia no está obligada a pagar sanción alguna al respecto.

(...)

2.1.1. Normas violadas:

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 29, 83, 95 y 363.
- Estatuto Tributario: artículos 566, 670, 683, 697, 720, 722, 370, 732, 734, 742, 743 y 866.
- Código Contencioso Administrativo: artículo 73.
- Código Civil: artículo 6.
- Ley 223 de 1995: artículo 264.
- Ley 788 de 2002: artículo 118.
- Decreto 1350 de 2002: artículo 1º.

2.1.2. El concepto de la violación.

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los siguientes términos:

- a) Nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y del auto que lo confirmó por violación directa de los artículos 566 y 720 del Estatuto Tributario, 67 del Código Civil y 1º del Decreto 1350 de 2002, por falsa motivación y violación del derecho de defensa.**

Dijo que el auto inadmisorio de recurso de reconsideración era incoherente porque no existía correspondencia entre lo señalado en la primera página del referido acto y el anexo explicativo correspondiente.

Que no era posible entender a qué se refería la Administración cuando señaló que no se cumplían requisitos tales como personería, existencia de libros de contabilidad y presentación personal del recurso, exigencias que de todas formas fueron cumplidas por la demandante. Que, por lo anterior, el auto inadmisorio en cuestión fue falsamente motivado y, por la misma razón, el auto que lo confirmó.

Sostuvo que, en el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, la DIAN argumentó que el recurso interpuesto contra la resolución sancionatoria, notificada el 28 de abril de 2006, fue presentado de manera extemporánea el 29 de junio de 2006.

Advirtió que lo anterior contradecía la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado en el sentido de que el término para interponer el recurso de reconsideración

se cuenta a partir del día siguiente de la notificación del acto administrativo y no a partir del mismo día.

Para esos efectos, citó las sentencias del 9 de junio y 22 de septiembre de 2005, dictadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en los expedientes 13812 y 14407, respectivamente.

Asimismo, manifestó que la Corte Constitucional, al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 5º de la Ley 788 de 2002 – que modificó el artículo 566 del E.T. –, señaló que la notificación por correo se entiende realizada el día siguiente a la fecha de recibo del acto notificado.

Explicó que la Resolución Sancionatoria No. 3010642001100005 fue notificada el 28 de abril de 2006. Que, sin embargo, la Administración asumió que el recurso de reconsideración fue interpuesto en forma extemporánea el 29 de junio de 2006 – hecho que más adelante dijo discutir. Que, en todo caso, de aceptarse que el recuso se interpuso el 29 de junio 2006, fue presentado dentro de la oportunidad establecida.

Manifestó que al no resolverse el recuso de reconsideración, no obstante haber sido presentado oportunamente, la DIAN violó del derecho de defensa, el debido proceso y el espíritu de justicia que debe orientar todas las actuaciones de la administración.

Que, además, pese a que el recurso de reconsideración fue interpuesto dentro de la oportunidad legal el 28 de julio de 2006, no fue resuelto en el término de un año que

establece el artículo 732 del E.T., de tal manera que operó el silencio administrativo positivo, según lo establecido en el artículo 734 del *ibídem*.

Advirtió que la Administración también desconoció lo establecido en el artículo 1º del Decreto 1350 de 2005, según el cual, la notificación por correo tiene efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto administrativo notificado. Que dicha norma, para el periodo en que ocurrieron los hechos en discusión, estaba vigente.

Alegó que el artículo 720 del E.T. establece que el recurso de reconsideración debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto, de lo que se desprende, según el sentido natural de la expresión *siguiente*, que si la notificación de la resolución sancionatoria tuvo lugar el 28 de abril de 2006, el día siguiente fue el 29 de abril de 2006 y que a partir de entonces se contaba el término de dos meses para recurrir.

De otra parte, dijo que de no aceptarse que la notificación se entiende surtida el día siguiente a la fecha de recibo de acto, esto es desde el 29 de abril de 2006, debía aceptarse que en el presente caso el recurso de reconsideración fue interpuesto el 28 de junio de 2006.

Explicó que el 28 de junio de 2006, cuando la demandante pretendió presentar el recurso de reconsideración, las oficinas de la Administración estaban cerradas. Que ante ese hecho, en la misma fecha acudió a la Notaría 30 de Bogotá a presentar el recurso y que al día siguiente acudió a la Administración a radicar el oficio.

Anotó que el artículo 67 del Código Civil establece que todos los plazos de días, meses o años a que se haga mención legal, se entiende que terminan a la media noche del último día de plazo.

Sobre este particular concluyó que si en gracia de discusión se aceptaba que el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración venció el 28 de junio de 2006, debió extenderse hasta la media noche de ese día.

b) No existe devolución improcedente.

Dijo que la sanción en discusión no era procedente porque la existencia del hecho sancionable estaba en discusión ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, esto es, que no estaba probado que el saldo a favor reconocido por la Administración fuera improcedente.

c) Violación de los artículos 670, 697 y 866 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que el 26 de noviembre de 2005, la Administración expidió el pliego de cargos mediante el que propuso imponerle a la demandante una sanción por devolución o compensación improcedente consistente en la orden de reintegrar la suma de \$350.178.000 más los intereses de mora incrementados en un 50 %.

Que el 14 de marzo de 2006, la Administración dijo aclarar el pliego de cargos, y con fundamento en un presunto error aritmético, decidió aumentar el valor de la sanción al ordenar reintegrar \$938.418.000 más los intereses de mora incrementados en un 50 %.

Señaló que lo anterior daba cuenta de que la DIAN violó el debido proceso de la demandante, pues modificó la sanción propuesta sin ninguna justificación, y que, además, quebrantó el artículo 670 del E.T. por cuanto ésta noma no prevé que el pliego de cargos pueda ser modificado o que puedan expedirse más de un pliego de cargos.

Advirtió que la sanción determinada en el llamado auto aclaratorio del pliego de cargos fue mal liquida por cuanto incluyó la sanción por inexactitud, en contra de lo señalado por la propia Administración, entre otros, en el Concepto No. 029418 del 18 de mayo de 2005.

Alegó que, contrario a lo señalado por la DIAN, en el presente caso no era aplicable el artículo 697 del E.T. pues la sanción que se determinó en el auto aclaratorio del pliego de cargos no podía tener como fundamento la corrección de un error aritmético porque lo que hubo fue una modificación de la base para determinar la sanción.

Por último, dijo que al no existir un error aritmético en la liquidación de la sanción tasada en el pliego de cargos, tampoco era inaplicable el artículo 866 del E.T.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Propuso como excepción el indebido agotamiento de la vía gubernativa. Dijo que que la demandante no agotó la vía gubernativa porque interpuso el recurso de manera extemporánea, razón por la cual la Administración no lo resolvió de fondo.

Explicó que el artículo 720 del E.T. establece que el recurso de reconsideración se debe interponer dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto administrativo. Que, por su parte, el artículo 722 *ibídem* estipula que uno de los requisitos que deben cumplir el recurso es que se interponga dentro de la oportunidad legal.

Que el artículo 67 del Código Civil señala que el primero y el último día de un plazo en meses o años deben tener un número mínimo en los respectivos meses y que el plazo de un mes puede ser de 28, 29, 30 y el plazo de un año de 365 o 366 días.

Sostuvo que en el caso de la demandante, la Administración notificó por correo la resolución sancionatoria el 28 de abril de 2006. Que, por tanto, los dos meses para interponer el recurso empezaron a correr el día siguiente – el 29 de abril –, y terminaron el 28 de junio de 2006, no el 29 de junio, como lo sostiene sin fundamento la parte actora.

Que lo anterior en razón a que un mes va desde el día primero hasta el día 28, 30 o 31 y no hasta el primero del día siguiente mes porque de esa manera el término sería de un mes y un día.

De otra parte, manifestó que en el caso de la discusión se daban los presupuestos previstos en el artículo 670 del E.T. para imponer la sanción por devolución o compensación improcedente como quiera que en un proceso de determinación

oficial del impuesto sobre la renta la Administración estableció que no había lugar al saldo a favor reconocido.

Advirtió que mediante la respuesta al pliego de cargos y el recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria, la demandante ejerció el derecho de defensa y que de esa forma se le garantizó el debido proceso.

Señaló que el presupuesto de oportunidad del acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por devolución o compensación improcedente solo depende de la notificación de la liquidación oficial de revisión más no de su firmeza.

Agregó que según el artículo 66 del C.C.A., los actos administrativos son obligatorios mientras no se anulen o suspendan por la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Que, por lo tanto, el hecho de que el acto administrativo que sirvió de fundamento para imponer la sanción se encuentre demandado no impide adelantar el proceso administrativo sancionatorio.

Que el artículo 670 del E.T. limita a la Administración para iniciar el proceso de cobro cuando esté pendiente de resolverse el recurso de reconsideración o la demanda contra la liquidación oficial. Que, sin embargo, la norma no prohíbe que se adelante el proceso sancionatorio por la improcedencia de la devolución o compensación.

Manifestó que la sanción determinada por la Administración no fue liquidada de maneta incorrecta, como lo señaló la demandante. Que el artículo 670 del E.T. establece que los intereses incrementados en un 50 %, a los que corresponde la

sanción, se calculan sobre la diferencia entre el saldo que no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente y el devuelto o compensado, sin discriminar si se incluye o no la sanción por inexactitud.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal dijo encontrar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y, por consiguiente, se declaró inhibido para resolver de fondo.

Señaló que en la copia de la Resolución Sanción No. 310642006000053 del 25 de abril de 2006, que obraba en el expediente, aparecía un sello del Grupo de Documentación con la anotación *«constancia de notificación conforme con certificación expedida por ADPOSTAL, el presente acto administrativo fue recibido por el contribuyente el día 28 de abril de 2006»*.

Sostuvo que según lo señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia del 15 de julio de 2010 dictada en el expediente 16919, el primer día para interponer el recurso de reconsideración corresponde a la fecha de notificación del respectivo acto, es decir, para el caso en cuestión, el 28 de abril de 2006.

Que así, la demandante contaba hasta el 28 de junio de 2006 para recurrir, y que, como según estaba probado, interpuso el recurso el 29 de junio de 2006. Que, por lo tanto, fue presentado de manera extemporánea, pues para entonces habían transcurrido los dos meses a los que se refiere el artículo 720 del E.T.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal.

Insistió en que, de acuerdo con los antecedentes jurisprudenciales del Consejo de Estado citados en la demanda, el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración contra la resolución sanción vencía el 29 de junio de 2006, de tal forma que el recuso presentado el 29 de junio de 2006 no fue extemporáneo.

Reiteró que no obstante que el recurso de reconsideración fue interpuesto en la oportunidad legal, la Administración no lo resolvió en el término de un año establecido en el artículo 734 del E.T., de tal forma que operó el silencio administrativo positivo.

De otra parte, dijo que con posterioridad a la notificación de la sentencia apelada, mediante providencia del 17 de noviembre de 2011, dictada en el expediente 17383, la Sección Cuarta del Consejo del Estado modificó la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420040001666, correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2001, con fundamento en la que se expidió la sanción en discusión. Que lo anterior conllevaba a que la sanción por devolución o compensación improcedente impuesta debía ser modificada.

Explicó que en la referida sentencia, el Consejo de Estado determinó un menor saldo a favor de \$910.000.000, suma que incluía la sanción por inexactitud cuantificada en \$570.752.000 que debía ser excluida para efectos de liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente.

Que además, en la sentencia que resolvió la demanda de nulidad contra la liquidación oficial de revisión reconoció la deducción de deudas manifiestamente

perdidas por valor de \$31.229.000, de tal manera que ese importe también debía ser excluido para liquidar la sanción en discusión.

Por último, dijo que según lo señalado por el Consejo de Estado en sentencia del 18 de agosto de 2011, dictada en el expediente 17599, los intereses de mora se deben liquidar sobre el mayor impuesto y que, por tanto, los intereses incrementados en un 50 % a los que corresponde la sanción por devolución o compensación impropcedente también se calculan sobre el mayor impuesto.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

La **DIAN** reiteró lo expuesto en el la contestación de la demanda.

Además, se remitió a lo dicho por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 31 de marzo de 2011, dictada en el expediente 17837, en el sentido de que el Decreto 1350 de 2002 perdió vigencia con la modificación del artículo 566 del E.T. que tuvo lugar con la Ley 788 de 2002.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la nulidad de los siguientes actos:

- Resolución No. 310642006000053 del 25 de abril de 2006, mediante la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá le impuso a la Clínica COLSANITAS S.A. la sanción por devolución o compensación improcedente de que trata el artículo 670 del E.T.
- Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 310662006000008 del 18 de julio de 2006, mediante el cual la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la Resolución No. 310642006000053 del 25 de abril de 2006.
- Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 310662006000004 del 7 de septiembre de 2006, mediante el cual, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó el Auto inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 310662006000008 del 18 de julio de 2006.
- Pliego de Cargos No. 310632005000045 del 18 de noviembre de 2005, mediante el cual, la DIAN le propuso a la Clínica COLSANITAS S.A. la sanción por devolución o compensación improcedente de que trata el artículo 670 del E.T., y

- Auto Aclaratorio No. 31063200600035 del 2 de marzo de 2006, mediante el cual la Administración aclaró el Pliego de Cargos No. 310632005000045 del 18 de noviembre de 2005.

3.1. Cuestiones preliminares.

a. Impedimento de la magistrada Carmen Teres Ortiz de Rodríguez.

Mediante oficio de agosto de 2014¹, la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, con fundamento en el numeral 5º del artículo 150 del C.P.C., manifestó impedimento para conocer del presente proceso, en razón a que la Dra. Ana Rosa Suárez Valbuena, que funge como su magistrada auxiliar, fue apoderada de la DIAN en la presente controversia. La Sala acepta el impedimento, con fundamento en el precedente que ahora se reitera.²

b. Actos no susceptibles de control

Como bien lo señaló el Tribunal en la sentencia apelada, el pliego de cargos y el denominado auto aclaratorio no son actos definitivos en los que se hubiera decidido un asunto de fondo. Se trata de meras actuaciones de trámite y, por consiguiente, no son objeto de control ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3.2. Asunto de fondo. Problemas jurídicos.

¹ Folio C.P.

² Auto del 16 de septiembre de 2011. Expediente 2006-01275 (18429. Demandante: Gaseosas Colombiana S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

3.2.1. De si el recurso de reconsideración fue interpuesto a tiempo.

A la Sala le corresponde resolver si el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionatoria fue presentado dentro de la oportunidad legal.

a. Hechos probados

Para decidir, se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 9 de abril de 2002, la Clínica COLSANITAS S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001 en la que registró un saldo a favor de \$4.510.139.000³. El denuncia fue corregido en dos oportunidades para al final reflejar un saldo a favor de \$4.552.889.000.
2. El 23 de agosto de 2002, previa solicitud de la demandante, mediante la Resolución No. 608-1591, la DIAN reconoció el saldo a favor antes referido, y de ese valor ordenó compensar \$3.982.091.000 y devolver \$570.798.000.
3. El 8 de noviembre de 2005, mediante el Pliego de Cargos No. 310632005000045, la División de Fiscalización de la DIAN le propuso a la demandante la sanción por devolución o compensación improcedente de la que trata el artículo 670 del E.T. Para esos efectos, ordenó el reintegro de \$350.178.000, más los intereses de mora incrementados en un 50 %.

³ Folio 318 del c.p.

4. El 2 de marzo de 2006, la División de Fiscalización de la DIAN, mediante el Auto Aclaratorio del Pliego de Cargos, modificó el pliego de cargos antes referido. Para tal fin, ordenó el reintegro de \$938.418.000, más los intereses de mora incrementados en un 50 %.

5. El 25 de abril de 2005, mediante la Resolución No. 310642006000053, la División de liquidación de la DIAN, le impuso a la demandante la sanción por devolución o compensación improcedente propuesta en el auto aclaratorio del pliego de cargos, para lo cual ordenó el reintegro de \$938.418.000 más los interese moratorios correspondientes incrementados en un 50 %⁴.

6. El 29 de junio de 2006, la demandante, mediante apoderado especial, interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 310642006000053 del 25 de abril de 2005⁵.

7. El 18 de julio de 2006, mediante el Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 310662006000005, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, indamitió el recurso de reconsideración⁶.

8. El 1º de septiembre de 2006, la demandante interpuso recurso de reposición contra el Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 310662006000005⁷.

9. El 7 de septiembre de 2006, mediante el Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 310332006000004, la División Jurídica Tributaria de la Administración

⁴ Folios 167 al 180 del c.a.a.

⁵ Folios 192 al 210 del c.a.a

⁶ Folios 114 al 120 del C.P.

⁷ Folios 122 al 131 del C.P.

Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó la decisión de inadmitir el recuso de reconsideración⁸.

b. Del agotamiento de la vía gubernativa.

Uno de los presupuestos de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es el agotamiento de la vía gubernativa, previsto en el artículo 135 del C.C.A. Este presupuesto se traduce, en esencia, en la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos.

Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de revocarlas, modificarlas o aclararlas, es decir, es el momento en el cual las autoridades administrativas pueden rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial.

El artículo 63 del C.C.A.⁹ disponía que el agotamiento de la vía gubernativa tenía ocurrencia en los casos previstos en los numerales 1º y 2º del artículo 62, ibídem, y cuando el acto administrativo quedaba en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

⁸ Folios 132 al 139 del C.P.

⁹ **ARTICULO 63. AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA.** Código derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011. Rige a partir del dos (2) de julio del año 2012. El texto vigente hasta esta fecha es el siguiente: El agotamiento de la vía gubernativa acontecerá en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

Los numerales 1º y 2º del artículo 62¹⁰ referido establecían que los actos administrativos quedaban en firme cuando contra ellos no procedía ningún recurso y cuando los recursos interpuestos se hubieran decidido.

En materia tributaria, el agotamiento de la vía gubernativa requiere de la interposición del recurso de reconsideración, regulado de manera especial por el artículo 720 del E.T.

c. Del término para interponer el recuso de reconsideración.

El artículo 720 del E.T. establece que contra las resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas, entre otros actos, procede el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. La norma referida dispone:

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.**

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

¹⁰ *Ídem.*

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

Por su parte, el artículo 722 del E.T.¹¹, relativo a los requisitos que debe cumplir el recurso de reconsideración, establece que debe ser interpuesto dentro de la oportunidad legal prevista, so pena de ser inadmitido de acuerdo a lo estipulado en el artículo 726 *ibídem*¹².

¹¹ **ARTICULO 722. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.** El recurso de deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
- c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

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

- d. Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

PARÁGRAFO. Para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlos o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta.

¹² **ARTICULO 726. INADMISIÓN DEL RECURSO.** En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.

La Sala ha señalado, en reiteradas oportunidades, que el término para interponer el recurso de reconsideración del artículo 720 del E.T. empieza a contarse desde el día de la notificación de acto administrativo, de acuerdo a lo establecido en el Código de Régimen Político y Municipal – CRPM. Lo anterior en atención a que el Estatuto Tributario o el Código Contencioso Administrativo no contienen una regulación sobre la forma de contabilizar los términos¹³.

Según el precedente jurisprudencial que se reitera, para efectos de calcular los dos meses para interponer el recurso de reconsideración, resulta pertinente remitirse al CRPM, de acuerdo con el último inciso del artículo 67 del Código Civil¹⁴ según el cual las reglas de dicha norma 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»*.

¹³ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: LIGIA LOPEZ DÍAZ. Bogotá D.C., 30 de agosto de 2007. Referencia: 25000-23-27-000-2002-01477- 01. Número interno: 15517. Actor: CAJA DE CRÉDITO AGRARIO INDUSTRIAL Y MINERO - En Liquidación. Demandado: DIAN.

¹⁴ **ARTÍCULO 67. PLAZOS.** Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Presidente de la Unión, de los Tribunales o Juzgados, se entenderá que han de ser completos y correrán, además, hasta la media noche del último día de plazo.

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 o 31 días, y el plazo de un año de 365 o 366 días, según los casos.

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.

Se aplicarán estas reglas a las prescripciones, a las calificaciones de edad, y 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.

La Sala explicó que los artículos 59 y siguientes del CRPM contienen normas generales sobre la forma de contabilizar los términos establecidos en las leyes y demás actos oficiales, que para el caso de los plazos fijados para actuaciones de los procesos administrativos, se aplican preferentemente frente a las específicas de otros procesos.

Así, advirtió que si bien el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil 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 para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, de naturaleza diferente a la de los actos administrativos.

Según la Sala, el artículo 59 del CRPM establece la primera regla a seguir: *«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»*.

Que, por su parte, el inciso segundo 67 del Código Civil dispone 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»*.

Que por tanto, tratándose de los 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. Que cuando

la norma se refiere al «*primer día de plazo*» está significando la fecha de la notificación o el 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 inhábiles¹⁵, 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.

Este criterio ha sido reiterado por la Sala en sentencias del 23 de abril de 2009, 25 de marzo y 15 de julio de 2010 y 11 de marzo de 2011, dictadas dentro de los expedientes 16536, 16831, 16919 y 17837, respectivamente.

d. El caso concreto.

La demandante alegó que el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionatoria el 28 de junio de 2006 no fue extemporáneo. Esto en razón a que el término de dos meses previsto en el artículo 720 del E.T. se cuenta a partir del día siguiente de la notificación y que como en su caso dicha diligencia tuvo lugar el 28 de abril de 2006, el término se empezaba a

¹⁵ El artículo 62 del CRPM establece 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*».

contar el 29 de abril y vencía el 29 de junio de 2006, fecha en la que presentó el recurso.

Las partes concuerdan en que la resolución sanción fue notificada por correo el 28 de abril de 2006. En efecto, en la demanda, la parte actora señala que «*La Resolución No. 31064200600005 fue notificada en fecha abril 28 de 2006*¹⁶».

De igual forma, el anexo explicativo del Auto Inadmisorio de Recurso de Reconsideración señala que «*se advierte del ACUSE DE RECIBIDO CORREO CERTIFICADO No. 31-53330 expedido por ADPOSTAL que la fecha de recibido por el contribuyente de la Resolución Sanción No. 310642006000053 expedida el 25 de abril de 2006, ocurrió el 28 de abril de 2006*¹⁷».

Probado que el acto administrativo en discusión fue notificado el 28 de abril de 2006, la demandante contaba hasta el 28 de junio de 2006 para interponer el recurso de reconsideración, pues, el término para interponerlo consagrado legalmente en el artículo 720 del E.T., se empieza a contar desde la notificación del acto, según se explicó.

Ahora bien, la demandante también alegó que en su caso era aplicable el artículo 1º Decreto No. 1350 del 29 de junio de 2002¹⁸ «*Por el cual se reglamenta el artículo 566 del estatuto tributario*».

¹⁶ Folio 17 del C.P.

¹⁷ Folios 117 y 118 del C.P.

¹⁸ ARTÍCULO 1º Notificación a través de correo. Para efectos de la notificación por correo de que trata el artículo 566 del estatuto tributario, deberá enviarse copia del acto correspondiente, por correo certificado, a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. La notificación tendrá efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto administrativo por parte del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con la certificación expedida por la Administración Postal Nacional.

La Sala considera que tal disposición no es aplicable al caso concreto, toda vez que, como lo precisó en oportunidad anterior¹⁹, la norma en cuestión perdió vigencia una vez la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 566 del E.T., que era la norma que reglamentaba.

Así lo precisó la Sala en otro caso análogo a este:

*De otra parte, la sociedad considera aplicable el Decreto Reglamentario 1350 de 27 de junio de 2002, según el cual la notificación por 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, de acuerdo con la certificación expedida por la entonces Administración Postal Nacional. Sin embargo, para la Sala, tal disposición no es aplicable al presente caso, pues como lo señaló en la sentencia de 23 de abril de 2009, citada en párrafos anteriores, dicha norma perdió vigencia una vez la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario (norma reglamentada)²⁰.*

Por último, la Sala precisa que el demandante también alegó que el recurso fue presentado el 28 de junio de 2006 ante la notaría 30 del círculo de Bogotá porque las oficinas de la DIAN estaban cerradas.

Aunque este hecho no fue considerado en la sentencia del Tribunal ni fue objeto de insistencia en el recurso de apelación, la Sala considera pertinente precisar que en

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., 25 de marzo de 2010. Radicación: 250002327000200400130 01. Número interno: 16831. Actor: BANCO UNIÓN COLOMBIANO. Demandado: DIAN

²⁰ 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 inexecuibilidad 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).

el expediente no reposa prueba de que la DIAN no hubiera atendido el día miércoles 28 de junio del año 2006.

Más bien, lo que se evidencia del alegato del demandante es que no fue diligente en la presentación del recurso.

En efecto, en la demanda se planteó el alegato en los siguientes términos:

“cuando pretendimos presentar nuestro recurso ante la Administración de los Grandes Contribuyentes sin éxito, sus oficinas ya se encontraban cerradas. Por esta razón, acudidos (EN HORAS LABORALES, desde luego) ese mismo día (28 de junio) ante la notaría 30 de Bogotá D.C. para presentar nuestro recurso y de ello quedó la respectiva constancia como puede observarse en la página 17 de este escrito. Con esto, además, garantizábamos que el texto de dicho escrito no podría modificarse por cuanto en cada una de sus páginas queda el respectivo sello que garantiza su contenido. (...) El día siguiente, es decir en el término de la distancia, Junio 29 de 2006 a las 9:29 a.m. procedimos a radicar el recurso ante la ADMON”

En el expediente reposa el documento original de este memorial. En la primera página aparece la constancia de recibido conforme con la cual se lee que fue recibido a las 9:29 del 29 de junio de 2006 en la Administración de Grandes Contribuyentes sin constancia de presentación personal²¹.

²¹ Folio 210 del c.a.a.

Lo anterior tiene su razón de ser en el hecho de que en la última página del mismo memorial (folio 194 c.a.a.) consta que el memorial fue presentado personalmente por el apoderado de la empresa ante la notaría 30 del círculo de Bogotá el 28 de junio de 2006. De ahí que en el anverso del folio 194, la DIAN, el 29 de junio de 2006 impuso el sello de presentación personal, pero sin la firma del signatario del documento, pues el requisito de presentación personal ya había quedado satisfecho por la presentación personal ante notario.

De manera que, las pruebas aludidas no demuestran lo alegado por la parte actora, razón por la cual se confirmará la decisión del Tribunal.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONÓCESE a los abogados Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN y Wilson José Mora Sanjuan como apoderado de la la Clínica COLSANITAS S.A.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Aclaro el voto