

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C. diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

Referencia: 25000-23-27-000-2004-01931-01 -**16998**

Actor: **AUTOFERIA LOJAUTO Y CIA S.C.A. AUTOFERIA Y CIA S.C.A.**
C/DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -**DIAN**
IMPUESTO DE RENTA 2000
F A L L O

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 1 de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

(...)

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de las partes demandante y demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó el impuesto de renta y complementarios de la sociedad actora por el año gravable de 2000. Para el efecto, se decidirá, previamente, si hubo debido agotamiento de la vía gubernativa teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración fue inadmitido por la DIAN por extemporáneo. Por lo tanto, la Sala analizará en primer término ese presupuesto de la acción, para determinar su viabilidad.

El Tribunal consideró que la actora había agotado debidamente la vía gubernativa porque, conforme con el artículo 566 del Estatuto Tributario y el Decreto 1350 de 2002, el término para interponer el recurso de reconsideración empezó a correr a partir del 18 de diciembre de 2003 y venció el 18 de febrero de 2004, fecha en la cual se interpuso, sin embargo, no declaró la nulidad de los autos que lo inadmitieron. Por esta omisión la actora solicitó que en esta instancia se resolviera sobre su nulidad, ya que fue una pretensión de la demanda.

Según los hechos del proceso, el 17 de diciembre de 2003, la sociedad Autoferia Lojauto recibió la Liquidación de Revisión N° 310642003000161 del 15 de diciembre de 2003, según acuse de recibo certificado por ADPOSTAL, por medio de la cual la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios presentada por la mencionada contribuyente por el año gravable de 2000¹.

¹ Folios 3 y 63 c.ppal.

En virtud del artículo 566 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, la notificación por correo se practicaría mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración². Es decir, conforme a esta disposición la liquidación de revisión quedó notificada el 17 de diciembre de 2003 y no el 18 de diciembre de ese año como lo aduce la sociedad.

Ahora bien, según el artículo 720 del Estatuto Tributario, contra las liquidaciones oficiales procede el Recurso de Reconsideración que debe interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo. En tal sentido, la sociedad tenía hasta el 17 de febrero de 2004 para interponer el recurso de reconsideración.

Como ha sido la jurisprudencia reiterada de la Sala el término del artículo 720 del Estatuto Tributario se empieza a contar 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. En efecto, la Sala mediante sentencia de 30 de agosto de 2007 y reiterada el 23 de abril de 2009 analizó la forma como debía contarse el término para interponer el recurso de reconsideración del artículo 720 del Estatuto Tributario, para lo cual expuso las siguientes consideraciones, que ahora se reiteran³:

Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, comoquiera que ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre el tema, pues, las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal, se aplican *“en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en*

² Según la modificación efectuada por la Ley 788 de 2002. Previamente la norma establecía que la notificación postal se entendía surtida en la fecha de introducción al correo de la copia del acto, sin embargo, fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 de 2001, pues, *“la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia”*. En la actualidad el artículo 566 fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

³ Exp. 15517, C.P. Dra. Ligia López Díaz y Exp. 16536, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz. En la primera decisión citada la Consejera doctora María Inés Ortiz B., aclaró su voto al considerar que la expresión *“dentro”* del artículo 720 del E.T., permite establecer que el recurso puede interponerse incluso el mismo día de la notificación, es decir, que el término no debe contarse a partir del día siguiente a ésta, sino que en su contabilización se incluye el día de la notificación.

los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”(art. 59).

El artículo 59[1] citado 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. Por ello, cuando la norma se refiere, en este caso, al *“primer día de plazo”* significa 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 corresponda⁴.

Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, es decir, se incluyen los días inhábiles⁵; 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

⁴ 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 entenderá el plazo hasta el primer día hábil”*(artículo 62 *ibídem*).

⁵ 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.”*

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.

La Sala ha reiterado que en esta materia no tiene cabida el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil según el cual *“Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda”*, pues, se trata de una disposición específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente a la de los actos administrativos⁶.

Contrario a lo expuesto por la actora y a lo decidido por el Tribunal, la Sección ha precisado 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. Y sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades, como el plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación⁷, o para expedir el requerimiento especial (dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar), dar su respuesta (tres meses desde la notificación del requerimiento) o para expedir la liquidación oficial (seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el requerimiento) o para recurrirla⁸.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del 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, la Sala considera que tal disposición no es aplicable al presente caso, pues como lo señaló en la sentencia del 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)⁹.

⁶ Ver, entre otras, las sentencias del 23 de abril de 2009, exp. 16536 C.P. Dr. Héctor Romero D., del 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de julio de 2010, Exp. 16919, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas B.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 13741, C.P. Héctor Romero Díaz.

⁸ 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.

⁹ 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).

De manera que no es de recibo el planteamiento de la actora, acogido por el Tribunal, de que los dos meses para interponer el recurso de reconsideración iniciaron el **día 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 la notificación.

Por las anteriores razones y conforme con la jurisprudencia de la Sala, se tiene que como la notificación de la liquidación oficial se surtió el 17 de diciembre de 2003, el recurso de reconsideración presentado el 18 de febrero de 2004, fue extemporáneo, pues el plazo de dos meses para interponer la reconsideración había finalizado el 17 de febrero de ese año, de manera que la inadmisión se ajustó a derecho.

Para la Sala, la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto. En consecuencia, no puede considerarse agotada la vía gubernativa, que, conforme con el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, ocurre cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1] *ibídem*); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido ((artículo 62 [2] *ibídem*), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja. Como en virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación indispensable para agotar la vía gubernativa frente a las liquidaciones oficiales, al no haberse interpuesto oportunamente, no puede darse por cumplido este presupuesto de la acción.

De otra parte, para la Sala, ante la presentación extemporánea del recurso de reconsideración, no es de recibo que se invoque el silencio positivo previsto en el artículo 726 del Estatuto Tributario¹⁰, pues en primer lugar, como se dijo, la presentación del recurso por fuera del término equivale a no haberlo presentado, de manera que mal podría iniciarse un término de silencio para dar por cumplido un requisito que no es saneable, como lo dispone el inciso segundo del artículo 728 *ibídem*. En segundo lugar, conforme al artículo 29 del Decreto 1372 de 1992, el silencio positivo previsto en el artículo 726 citado, ocurre si transcurridos quince

¹⁰ Artículo 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

días contados desde el día hábil siguiente al de interposición del recurso de reposición contra el auto de inadmisión del recurso de reconsideración, no se ha proferido decisión alguna que lo resuelva, caso en el cual, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo. Es decir, el silencio se refiere al recurso de reposición que consagra el artículo 726 y no al de reconsideración. En consecuencia, no tiene razón la sociedad al considerar que ocurrió el silencio positivo amparada en esa disposición.

Finalmente, cabe advertir que la demandante tampoco podía acudir a la Jurisdicción en virtud del párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario que permite instaurar la acción sin que sea necesario interponer previamente el recurso de reconsideración, pues aunque atendió en debida forma el requerimiento especial, en todo caso debía presentarse la demanda dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, lo cual no se cumplió ya que la demanda se presentó el 16 de septiembre de 2004, es decir, por fuera del plazo.

Por lo anteriormente expuesto, la Sala encuentra que faltó el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa, sin que pueda subsanarse esta omisión, de acuerdo con el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo. Por lo tanto, no puede haber pronunciamiento de fondo sino inhibitorio, como en efecto se declarará.

Lo anterior significa que la pretensión subsidiaria reiterada en los alegatos de conclusión de la parte demandante sea completamente improcedente, pues la consecuencia de declarar que el auto inadmisorio es legal por la extemporaneidad del recurso de reconsideración, es precisamente la imposibilidad de conocer de fondo las pretensiones de nulidad del acto definitivo que es la liquidación de revisión por falta de agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto de procedencia de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.