

AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Presupuesto procesal / VIA GUBERNATIVA – Agotamiento / RECURSO DE RECONSIDERACION – Agota la vía gubernativa. Excepción

Conforme al artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial. La Sala ha considerado que “la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”. De manera general, conforme al artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, la vía gubernativa se entiende agotada 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. Y, en virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario, en materia tributaria el recurso de reconsideración es el medio de impugnación indispensable para agotar la vía gubernativa frente a las liquidaciones oficiales, el cual deberá interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo. Por disposición del párrafo del artículo citado, sólo se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción, cuando se demanda la liquidación oficial de revisión, si el contribuyente atiende en debida forma el requerimiento especial.

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

NOTA DE RELATORIA: Sobre el agotamiento de la vía gubernativa se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 21 de junio de 2002, Rad. 12382, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

RECURSO DE RECONSIDERACION – Requisitos / AUTO INADMISORIO DEL RECURSO DE RECONSIDERACION - Debe demandarse aunque sea un acto de trámite / SENTENCIA INHIBITORIA - Se presenta al no demandar el auto inadmisorio del recurso de reconsideración

Los requisitos del recurso de reconsideración están consagrados en el artículo 722 del Estatuto Tributario. Si se incumple alguno de ellos la Administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso (artículos 726 a 728 del Estatuto Tributario). El auto inadmisorio de la reconsideración es susceptible de reposición, y, si se confirma la inadmisión, "la vía gubernativa se agotará en el momento de [la] (...) notificación" del auto confirmatorio. (artículo 728 [parágrafo] del Estatuto Tributario). Como lo señaló la Sala en sentencia de 14 de junio de 2007 "Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, "queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra". Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, la ilegalidad del auto inadmisorio, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda [...]. De acuerdo con lo anterior y para efectos de esta decisión, sólo si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión del recurso se puede estudiar de fondo la modificación a la declaración de renta de la actora, de lo contrario se debe declarar inhibida la Sala para hacer un pronunciamiento en ese sentido por no agotamiento de la vía gubernativa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 722 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 728

TERMINOS EN MATERIA TRIBUTARIA – Para su regulación debe remitirse al Código de Régimen Político y Municipal // PLAZOS EN DIAS MESES O AÑOS – Se entienden que terminan a la media noche del último día del plazo / PRIMER DIA DEL PLAZO – Significa el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días / PLAZO EN MESES O AÑOS – Comienza a correr de mes a mes o año a año / PRIMER DIA DEL PLAZO – Fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del término / NOTIFICACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS – No se les aplica el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil

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 reiteran: 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 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 corresponda. Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles; es decir, cuando el plazo se fija en meses o años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación. 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 administrativos. 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.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la contabilización del término para interponer el recurso de reconsideración se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 30 de agosto de 2007, Rad. 15517, M.P. Ligia López Díaz y 23 de abril de 2009, Rad. 16536, M.P. Héctor Romero Díaz.

RECURSO DE RECONSIDERACION – El primer día del plazo es el de la notificación del acto recurrido / EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO DE RECONSIDERACION – Surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto

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 hábil siguiente al de la notificación, porque como se dijo no se trata de un plazo fijado en días y la norma expresamente dispone que inicia el día de su notificación. Como tiene dicho la Sala, la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto, de manera que no puede considerarse agotada la vía gubernativa, que, según se vio, ocurre cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, o cuando éste se haya decidido; y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los de reposición y queja.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00130-01(16831)

Actor: BANCO UNION COLOMBIANO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y demandada contra la sentencia de 23 de noviembre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

PRIMERO: Declárase la nulidad del auto inadmisorio N° 310662003000005 de 26 de junio de 2003 y del auto confirmatorio N° 310662003000002 de 30 de julio de 2003, expedidos por la jefe de División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. y la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 31006420030000696 de 9 de abril de 2003 expedida por la Jefe de División de Liquidación de la misma Administración.

En Consecuencia la liquidación quedará así: [...] total saldo a favor **\$344.931.000.**

SEGUNDO: Niéganse las demás pretensiones de la demanda

TERCERO: Devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen

CUARTO: Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.

ANTECEDENTES

El BANCO UNIÓN COLOMBIANO presentó la declaración de renta de 1999 el 11 de abril de 2000, corregida el 5 de octubre del mismo año, en la cual liquidó una pérdida líquida de \$3.340.936.000 y un saldo a favor de \$344.931.000.

Previos requerimiento especial y ampliación al requerimiento especial y sus correspondientes respuestas, la DIAN practicó la liquidación de revisión 310642003000069 de 9 de abril de 2003 por medio de la cual modificó la liquidación privada de la actora en los siguientes puntos: rechazó la deducción por pérdida en derecho fiduciario, rechazó otras deducciones (gastos de bienes recibidos en pago), rechazó pasivos estimados y provisión impuesto de renta del ejercicio y desconoció la pérdida en venta de cartera. El saldo a favor no varió en atención a que el impuesto se determinó por renta presuntiva ya que hubo pérdida líquida en el ejercicio determinada oficialmente en \$1.402.554.000.

Contra la liquidación de revisión el Banco interpuso recurso de reconsideración el cual fue inadmitido mediante auto 310662003000005 de 26 de junio de 2003 por extemporáneo.

El auto inadmisorio fue confirmado por medio del auto 310662003000002 de 30 de julio de 2003 que decidió el recurso de reposición interpuesto por el Banco.

DEMANDA

El BANCO UNIÓN COLOMBIANO solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión, del auto inadmisorio de recurso de reconsideración y del auto confirmatorio del inadmisorio. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara en firme la declaración de renta de 1999 y se condenara en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 102 [numerales 1 y 2], 107, 149, 271, 271-1 [Parágrafo], 283, 720 y 771-2 [inciso 3] del Estatuto Tributario y 67 y 68 del Código Civil. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Oportunidad del recurso de reconsideración. La DIAN violó los artículos 67 y 68 del Código Civil y 720 del Estatuto Tributario porque recortó el plazo de dos meses con que contaba el contribuyente para presentar el recurso de reconsideración. Para la DIAN si el término empezó a correr el 11 de abril de 2003 venció el 10 de junio del mismo año, cuando lo legal es que termine el 11 de junio. La liquidación oficial se notificó por correo el 10 de abril de 2003, fecha en que fue recibida por la actora, de manera que el plazo de dos meses para interponer el recurso empezó a correr el 11 de abril, por lo tanto el recurso que se presentó el 11 de junio del mismo año fue oportuno y debió ser admitido.

Como según el artículo 1 del Decreto 1350 de 2002, que reglamentó el artículo 566 del Estatuto Tributario, señala que la notificación por correo tendrá efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto por parte del contribuyente, se entiende entonces que sólo a partir del día hábil siguiente a dicha notificación es que se deben empezar a contar los dos meses previstos en el artículo 720 del Estatuto Tributario. En consecuencia, se deben anular los autos inadmisorio y confirmatorio del inadmisorio y, en su lugar, estudiar de fondo las pretensiones de la demanda.

2. Procedencia de la pérdida en los negocios fiduciarios. Los fideicomisos de los cuales era beneficiario el Banco Unión, en su depuración de la renta por el año gravable de 1999, todos obtuvieron pérdidas, las cuales en virtud del artículo 102 del Estatuto Tributario en concordancia con el principio de transparencia, son gastos para el beneficiario y, por lo tanto, se deben reconocer en su cabeza.

En virtud del principio de transparencia, para efectos patrimoniales el Banco cambió la titularidad jurídica de unos bienes por unos derechos representativos de los mismos, por ende se le atribuyen al beneficiario los derechos y las rentas generadas por el mismo, debiendo reflejar en la declaración de renta tanto los derechos, como las rentas o pérdidas que se generen como si no existiera el contrato de fiducia mercantil, ya que el patrimonio autónomo no es contribuyente del impuesto. Esto tiene sentido en la medida en que la fiduciaria es una administradora de los bienes, mientras que los beneficiarios son quienes tienen la posibilidad de obtener un incremento patrimonial.

La DIAN no puede desconocer las certificaciones expedidas por las fiduciarias como prueba de los valores deducibles. Las pérdidas solicitadas como deducibles no lo son por el traslado de bienes a la fiduciaria, como erróneamente lo ha entendido la DIAN; tampoco corresponden a gastos en desarrollo de las actividades de los patrimonios autónomos tomados por el Banco Unión como propios, sino al resultado económico de la depuración de la renta del patrimonio autónomo.

La deducción solicitada por el Banco es procedente porque cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario como una expensa necesaria. Si el resultado del patrimonio autónomo es un gasto, se debe entender como gasto propio del beneficiario. La relación de causalidad está dada porque los patrimonios autónomos de los que es beneficiario el Banco Unión están conformados por la cartera y los bienes recibidos en pago conforme a la circular 006 de FOGAFÍN, por lo tanto es un gasto que se acostumbra en la actividad de cualquier establecimiento de crédito. Es un gasto necesario para que esos bienes produzcan ingresos, como ocurrió en este caso, pues, los ingresos fueron declarados. Finalmente, la suma es proporcional a los ingresos que generaron los fideicomisos, pues, representa el 25.64% de aquellos.

3. Procedencia de los gastos de bienes recibidos en dación en pago. Los bienes que recibe el banco en dación en pago sí tienen que ver con la actividad productora de renta y, además, son producto de la misma. Son una forma extraordinaria de extinguir las obligaciones adquiridas por los clientes y su realización en dinero constituye un ingreso derivado de la intermediación financiera. En consecuencia, estos gastos tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionados, pues, representaron el 14.69% del valor de los bienes.

4. Procedencia del pasivo existente a 31 de diciembre de 1999. La DIAN rechazó un pasivo debidamente registrado en la contabilidad del Banco Unión correspondiente al impuesto de renta a pagar por el año 1999, con el argumento de que el ajuste para cancelar el pasivo se realizó en otro período gravable. La DIAN desconoce que no se trata de un pasivo estimado sino de uno real que se cancela cuando se presente y pague la declaración. El pasivo solicitado está debidamente registrado en la contabilidad y refleja la realidad económica del contribuyente.

5. Procedencia de la pérdida por venta de cartera. La pérdida en la enajenación de activos es deducible conforme al artículo 149 del Estatuto Tributario y la única precisión que hace la norma es que se deben tener en cuenta los ajustes por inflación, mas no los especiales que la disposición menciona. El artículo 149 citado no distingue respecto de qué activos procede la pérdida y de cuales no, por lo que cualquier interpretación en otro sentido correspondería a una finalidad distinta de la que consagra la norma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. La DIAN notificó la liquidación de revisión el 10 de abril de 2003, fecha desde la cual comenzaron a correr los dos meses para interponer el recurso de reconsideración, los cuales vencieron el 10 de junio del mismo año. Como el recurso fue presentado el 11 de junio de 2003, fue extemporáneo.

La actuación demandada se ajustó a derecho al inadmitir el recurso de reconsideración porque no se cumplieron los requisitos de los artículos 720 y 722 del Estatuto Tributario. La actuación procedió acorde con el artículo 566 ib., la sentencia C-096 de 2001 de la Corte Constitucional y el Decreto 1350 de 2002.

2. La pérdida en los derechos fiduciarios no es deducible en el impuesto de renta. El traslado de bienes al patrimonio autónomo no puede constituir una pérdida

susceptible de ser solicitada como deducción en el período gravable en discusión, toda vez que para el reconocimiento de las deducciones en general deben cumplirse los presupuestos de los artículos 104, 107 y 148 del Estatuto Tributario. Además, la demandante no probó que tal deducción correspondiera a gastos en desarrollo de las actividades de los patrimonios autónomos.

3. Los gastos realizados por las instituciones financieras sobre los bienes recibidos en pago no pueden considerarse como deducciones procedentes en el impuesto de renta, toda vez que no generaron ingreso para la entidad, sino que con ellos se cancelaron obligaciones a cargo del deudor. No hay relación de causalidad entre los pagos realizados en la transferencia del dominio del bien inmueble con la actividad productora de renta de la entidad, pues es una intermediaria del mercado financiero y no se dedica a la compra y venta de inmuebles.

4. No se debe aceptar el pasivo estimado y la provisión de impuesto de renta porque, contrario a lo afirmado por el demandante, el ajuste contable para la cancelación del pasivo fue efectuado en abril del año 2000 por lo que se contrarían las previsiones del artículo 575 del Estatuto Tributario.

5. La pérdida en venta de cartera no se puede sustentar en el artículo 149 del Estatuto Tributario porque esta norma regula los ajustes fiscales en el caso de enajenación de activos. La misma tenía como finalidad evitar que se gravara la utilidad obtenida en la enajenación de activos fijos en lo que corresponde al componente inflacionario.

6. No procede la condena en costas conforme al artículo 392 del Código de Procedimiento Civil en concordancia con el 171 del Código Contencioso Administrativo, principalmente en atención al principio de igualdad de las partes dentro del proceso ya que generalmente no se causan cuando se falla en contra de la demandante y, por lo mismo, no sería equitativo exigírselas a la Nación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló el auto inadmisorio y el que lo confirmó; declaró la nulidad parcial de la liquidación de revisión y practicó una nueva liquidación que arrojó una pérdida líquida de \$1.633.265.000. Las razones de la decisión se resumen así:

1. Consideró que la inadmisión del recurso de reconsideración y el auto que la confirmó no tuvieron en cuenta que el recurso se interpuso en tiempo conforme a los artículos 720 y 566 del Estatuto Tributario y 1 del Decreto 1350 de 2002. Según la guía de entrega de correo de Adpostal 31-135593 la fecha de entrega fue el 10 de abril de 2003, por lo que el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración comenzó a correr a partir del 11 de abril de 2003 y venció el 11 de junio del mismo año, fecha en que se presentó el recurso, razón por la cual la Administración debió admitirlo para dar oportunidad de discutir el acto administrativo. Como así no lo hizo, es aplicable el inciso final del artículo 135 del Código Contencioso Administrativo para dar por agotada la vía gubernativa y proceder al estudio de fondo de los cargos de la demanda.

2. En relación con las pérdidas en derecho fiduciario señaló que se debía mantener el rechazo efectuado por la Administración por cuanto la actora no demostró la calidad de gasto necesario de las erogaciones, ya que la documentación aportada sólo refleja el valor total de las pérdidas sin demostrar la naturaleza de las mismas. De otra parte el artículo 102 del Estatuto Tributario no establece un tratamiento especial para las pérdidas operacionales, sino que se

ocupa de establecer las obligaciones del fiduciario en materia tributaria, respecto de las utilidades.

3. En cuanto a la pérdida por venta de cartera precisó que la cartera de una empresa hace parte del activo improductivo de la misma, por tanto, se puede enmarcar dentro de las deducciones consagradas en el artículo 149 del Estatuto Tributario, pues, como lo señaló la actora, la norma no distingue la clase de activo al cual se aplica la deducción, sin embargo, en este caso, no se discriminaron las pérdidas alegadas, es decir, los créditos que generaron las pérdidas que pretendieron deducirse. Por lo tanto, no dio prosperidad al cargo.

4. Los gastos de bienes recibidos en pago no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta del Banco Unión, consistente en la intermediación financiera. Dichos gastos no son necesarios para la producción de la renta de la demandante. Sin embargo, sí guardan una relación indirecta, pues son indirectamente necesarios para recuperar el dinero entregado en préstamo a los deudores hipotecarios. Su actividad de entidad crediticia conlleva la adquisición, venta y manutención de los bienes entregados como dación en pago por las obligaciones insolutas. Por tanto, la reconoció como una expensa necesaria en la que debió incurrir la entidad financiera.

5. Aceptó el pasivo existente a 31 de diciembre de 1999 correspondiente al impuesto de renta por pagar, pues, conforme el artículo 575 del Estatuto Tributario, la declaración presentada por determinado año debe coincidir con el ejercicio gravable del mismo período. El hecho de que la declaración de renta de 1999 se hubiera presentado en el 2000 no significa que el ajuste se hiciera en ese año y que se hubiera afectado la información en ella contenida.

6. No condenó en costas a la Nación porque no existió temeridad ni mala fe por parte de la DIAN. Los actos demandados no fueron declarados nulos en su totalidad, además de que no están basados en fundamentos arbitrarios.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó que se revocara la decisión y, en su lugar, se declarara probada la excepción de inepta demanda por no agotamiento de la vía gubernativa por las siguientes razones:

1. Las consideraciones del Tribunal sobre la oportunidad del recurso de reconsideración no guarda relación con el objeto de discusión. El argumento de la Administración está dado, no por la existencia de días feriados o vacantes existentes en el transcurso del plazo o al final del mismo, sino respecto del día a partir del cual se debe empezar a contar el término para interponer el recurso conforme al inciso segundo del artículo 67 del Código Civil. Para la DIAN, ese primer día debe ser el 10 de abril de 2003, por lo tanto, el 10 de junio del mismo año era el último día de plazo; como el recurso se interpuso el 11 de junio fue extemporáneo y se dio un indebido agotamiento de la vía gubernativa.

2. Los gastos de los bienes recibidos en dación en pago no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, independientemente de que para la enajenación de los mismos se hubiesen efectuado algunas erogaciones, pues, la venta de tales bienes no corresponde a su objeto social.

3. Respecto del pasivo estimado y desconocido por la Administración, el Tribunal pasó por alto que se trata de la provisión del impuesto sobre la renta y

complementarios, que así se encuentre justificada contablemente no es procedente para efectos fiscales, ya que la provisión contable para pasivos estimados a que se refiere el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993, no está consagrada fiscalmente. Únicamente se aceptan provisiones señaladas en la ley fiscal. Además, conforme al artículo 136 *ibídem* las normas tributarias prevalecen sobre las contables.

La **demandante** solicitó que se revocara la sentencia apelada y, en su lugar, se acceda a todas las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

1. Es procedente la pérdida de los patrimonios autónomos constituidos con los bienes dados por el banco a cambio de unos derechos fiduciarios conforme se solicitó en la demanda. Para efectos patrimoniales el banco les cambió su titularidad jurídica por unos derechos representativos de los mismos. Y en cuanto a los efectos económicos continúa siendo el beneficiario de los bienes entregados en fiducia.

Como el patrimonio autónomo no es contribuyente del impuesto de renta y, por tanto, no presenta declaración, en virtud del principio de transparencia, esa renta corresponde al beneficiario de los bienes en fideicomiso, lo cual tiene sentido en la medida que la fiduciaria es simplemente un administrador de los bienes, mientras que los beneficiarios son quienes tienen la posibilidad de obtener un incremento patrimonial. En consecuencia, si en la depuración de la renta del patrimonio autónomo se obtuvieron pérdidas, de la interpretación de los artículos 102 y 271-1 del Estatuto Tributario, el banco que es el beneficiario de tales derechos, puede tomar como propias estas pérdidas. Además, los bienes que están en los patrimonios autónomos son bienes productores de renta, de manera que la pérdida obtenida por esos patrimonios corresponde a gastos necesarios para que esos bienes produzcan ingresos, es decir su deducibilidad es indiscutible.

2. Se debe aceptar la pérdida en la venta de cartera, pues, de acuerdo con artículo 149 del Estatuto Tributario, la pérdida en la enajenación de activos es deducible, sin que la norma haga ninguna distinción. No es cierto, como lo dice la DIAN que la norma sólo aplica a la venta de activos sujetos a los ajustes por inflación. Por lo tanto, la Administración hizo una distinción que la ley no permite.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la apelación y enfatizó que, si se interpretan las normas como lo hace la DIAN, se vulneraría el principio de equidad, pues, se concluiría que, cuando el fideicomiso arroja una utilidad, ésta se grava en cabeza del beneficiario, pero, si es una pérdida, no se podría reconocer la deducción correspondiente, no obstante, es una expensa necesaria.

La **demandada**, en oposición al recurso de apelación de la demandante reiteró los argumentos de la contestación de la demanda sobre el desconocimiento de la pérdida en los fideicomisos, ya que el traspaso de los bienes a la fiduciaria no es un costo deducible para el fideicomitente, tampoco las pérdidas que generen los contratos de fiducia son deducibles para el beneficiario.

Tampoco se debe aceptar la deducción por gastos en bienes recibidos como dación en pago, porque no es un acto propio de la actividad bancaria. Además, que cuando se reciben estos bienes no se generan ingresos para los bancos, sino la cancelación de una deuda.

En cuanto a las pérdidas en la venta de cartera, el banco se equivocó al apoyarse en el artículo 149 del Estatuto Tributario, cuando la norma pertinente es el artículo 148 ibídem.

Por último, consideró que se debe rechazar el pasivo por impuesto de renta, pues, si bien existe en materia contable una provisión para impuestos, ésta corresponde a la presentación de las cifras, pero no es el preámbulo de que esta partida pueda ser descontada fiscalmente y menos aún como pasivo.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la decisión del Tribunal por las siguientes razones:

1. El recurso de reconsideración fue presentado oportunamente, pues, conforme a la sentencia del Consejo de Estado de 17 de noviembre de 1995 cualquier término de días, meses o años debe empezar a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo otorgue. Como la liquidación de revisión se notificó el 10 de abril de 2003 el término de los dos meses para interponer el recurso inició el 11 de abril de 2003 y venció el 11 de junio de ese año, día en que la sociedad presentó el recurso.

2. No se debe aceptar la deducción por pérdida en derechos fiduciarios formulada por el banco porque si bien es obligación de los beneficiarios incluir en sus denuncias rentísticas las utilidades obtenidas en los fideicomisos en los años en que se causan a favor del patrimonio autónomo, no es procedente la inclusión de pérdidas para solicitar su deducción, pues, se trata de un beneficio fiscal que debe estar consagrado expresamente.

3. En relación con la deducción por pérdida en venta de cartera, el Tribunal la rechazó porque no se demostraron los créditos que generaron tales pérdidas, situación que no fue desvirtuada por la recurrente por lo que se debe confirmar la sentencia en este cargo.

4. Se debe aceptar la deducción por gastos de los bienes recibidos en pago, pues, éstos son recibidos en desarrollo de la actividad productora de renta. De manera que si la entidad bancaria ha incurrido en gastos necesarios para el sostenimiento de dichos bienes para luego ser vendidos con el propósito de recuperar el capital y los intereses de los créditos pagados con ellos, se trata de una expensa necesaria que se debe aceptar como deducción.

5. La provisión para impuesto sobre la renta, desde el punto de vista tributario, se puede abordar desde dos puntos de vista: su no deducibilidad en la depuración de la renta y su inclusión dentro de los pasivos patrimoniales. Los pasivos que se aceptan como factor de disminución del patrimonio bruto son los que se refieren a deudas propiamente dichas, es decir, ciertas y reales, por eso no se incluyen los pasivos estimados. Pero, si en la liquidación privada de renta del respectivo año gravable se determina el impuesto a cargo, el pasivo por este concepto es un pasivo cierto y, por lo tanto, fiscal y procedía su aceptación como lo decidió el Tribunal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación de las partes demandante y demandada la Sala debe decidir la legalidad de la determinación oficial del impuesto de renta a cargo de la actora por el año gravable de 1999. 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.

Conforme al artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial.

La Sala ha considerado que *“la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que **incluye la presentación dentro de la oportunidad legal**, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla¹”* (Negrita fuera del texto).

De manera general, conforme al artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, la vía gubernativa se entiende agotada 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.

Y, en virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario, en materia tributaria el recurso de reconsideración es el medio de impugnación indispensable para agotar la vía gubernativa frente a las liquidaciones oficiales, el cual deberá interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Por disposición del párrafo del artículo citado, sólo se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción, cuando se demanda la liquidación oficial de revisión, si el contribuyente atiende en debida forma el requerimiento especial.

Ahora bien, los requisitos del recurso de reconsideración están consagrados en el artículo 722 del Estatuto Tributario². Si se incumple alguno de ellos la

¹ Sentencia de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

² Conforme a dicha norma el recurso debe formularse por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad e interponerse dentro de la oportunidad legal, directamente o mediante apoderado o representante.

Administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso (artículos 726 a 728 del Estatuto Tributario). El auto inadmisorio de la reconsideración es susceptible de reposición, y, si se confirma la inadmisión, *“la vía gubernativa se agotará en el momento de [la] (...) notificación”* del auto confirmatorio. (artículo 728 [parágrafo] del Estatuto Tributario).

Como lo señaló la Sala en sentencia de 14 de junio de 2007 “Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, *“queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”*³. Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, **la ilegalidad del auto inadmisorio**, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda [...]”⁴.

De acuerdo con lo anterior y para efectos de esta decisión, sólo si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión del recurso se puede estudiar de fondo la modificación a la declaración de renta de la actora, de lo contrario se debe declarar inhibida la Sala para hacer un pronunciamiento en ese sentido por no agotamiento de la vía gubernativa.

Pues bien, para efectos de establecer, en el presente caso, la oportunidad del recurso de reconsideración, se tiene que la liquidación de revisión 310642003000069 de 9 de abril de 2003 fue notificada el 10 de abril del mismo año, fecha en que la actora recibió el acto administrativo, según acuse de recibo de ADPOSTAL⁵. Es necesario advertir que para la fecha de los actos acusados estaba vigente el artículo 566 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 788 de 2002, conforme al cual, la notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración⁶.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad contaba hasta el 10 de junio de 2003 para interponer el recurso de reconsideración, pues, 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 al 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

³ Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

⁴ Exp. 14589. C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁵ Folio 359A c.a.

⁶ El artículo 566 del Estatuto Tributario antes de la modificación de la Ley 788 de 2002 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.

el recurso de reconsideración del artículo 720 del Estatuto Tributario, para lo cual expuso las siguientes consideraciones, que ahora se reiteran⁷:

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 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 corresponda⁸.

Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles⁹; 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.

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

⁷ 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.

⁸ 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 principiarse un plazo de meses o años constare de más días que el mes en que ha de terminar el plazo, y si el plazo corriere desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será el último día de este segundo mes” (artículo 59 ibídem) y “Los (plazos) de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil”(artículo 62 ibídem).

⁹ 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.”*

específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente a la de los actos administrativos.

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, como el siguiente pronunciamiento:

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

La norma de la paridad de los días extremos, así entendida, es, por lo demás, perfectamente demostrable, pues, si la notificación de un acto liquidatorio se efectúa, por ejemplo, el 31 de julio, con plazo de un mes para su reposición, es claro que el término del recurso vencería el 31 de agosto, habiéndose empezado a contar el mismo, no el 31 de julio, sino el 1 de agosto”¹⁰.

En efecto, han sido numerosos los pronunciamientos de la Sala sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos, como el plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación¹¹, 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 recurrirla¹².

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,

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre de 1995, exp. 7200, C.P. Consuelo Sarria Olcos.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 13741, C.P. Héctor Romero Díaz.

¹² 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.

dicha norma perdió vigencia una vez la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario (norma reglamentada)¹³.

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 **hábil siguiente** al de la notificación, porque como se dijo no se trata de un plazo fijado en días y la norma expresamente dispone que inicia el día de su notificación.

Por las anteriores razones y según los lineamientos expuestos, se repite, la notificación de la liquidación oficial se llevó a cabo el 10 de abril de 2003, por lo que el plazo de dos meses para interponer la reconsideración finalizó el 10 de junio de 2003. Como el recurso se interpuso el 11 de junio de ese año¹⁴, fue extemporáneo y, en consecuencia, fue procedente su inadmisión.

Como tiene dicho la Sala, la presentación extemporánea del recurso de reconsideración surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto, de manera que no puede considerarse agotada la vía gubernativa, que, según se vio, ocurre cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, o cuando éste se haya decidido; y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los de reposición y queja.

Finalmente, cabe advertir que la demandante tampoco podía acudir a la Jurisdicción en virtud del artículo 135 ibídem, que excepcionalmente permite demandar directamente cuando las autoridades "*no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes*", pues no fue éste el caso que aquí se presentó¹⁵, dado el recurso se interpuso. Tampoco puede considerarse que sea aplicable al caso el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario que permite acudir a la jurisdicción sin que sea necesario interponer previamente el recurso de reconsideración, porque debe serlo dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, lo cual en este caso no se cumplió ya que la demanda se presentó el 5 de diciembre de 2003, es decir, por fuera de este plazo legal.

Por lo anteriormente expuesto, la Sala encuentra que falta el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa, como lo advirtió la demandada, sin que pueda subsanarse esta omisión, en consecuencia, no puede haber pronunciamiento de fondo sino inhibitorio, como en efecto se declarará, previa revocatoria de la sentencia apelada.

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:

¹³ 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).

¹⁴ Folio 423 c.a.

¹⁵ En este sentido ver sentencia de 10 de febrero de 2005, Exp. 14054, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

REVÓCASE la sentencia de 23 de noviembre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar dispone:

DECLÁRASE INHIBIDA para pronunciarse de fondo en el asunto, por no agotamiento de la vía gubernativa.

RECONÓCESE a la abogada Ana Isabel Camargo Angel como apoderada de la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO