

**RECURSO DE RECONSIDERACION - El término para interponerlo se cuenta desde el primer día del plazo es decir desde la fecha en que se notifica o ejecuta el acto procesal**

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 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. 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 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.

**FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE RÉGIMEN POLÍTICO Y MUNICIPAL – ARTICULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720**

**NOTIFICACION POR CORREO A PARTIR DEL DIA SIGUIENTE – Sus efectos no se aplican porque la norma que lo permitía perdió vigencia con la Ley 788 de 2002 / RECURSO DE RECONSIDERACION - La presentación extemporánea surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – No hay lugar a invocarlo cuando se presenta extemporáneamente el recurso de reconsideración**

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). 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 Tributario 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.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 62 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 63 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 726 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 728

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

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

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01931-01(16998)**

**Actor: AUTOFERIA LOJAUTO Y CIA S.C.A. AUTOFERIA Y CIA S.C.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

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:

“PRIMERO. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000161 del 15 de diciembre de 2003, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá DIAN.

En consecuencia y como restablecimiento acéptase la deducción por concepto de arrendamientos por valor de \$58.054.000, por lo tanto la liquidación oficial quedará así<sup>1</sup>:

(...)

SEGUNDO. Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

TERCERO. Archívese el expediente una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor”.

### **ANTECEDENTES**

El 9 de abril de 2001 la sociedad AUTOFERIA LOJAUTO Y CIA S. en C. A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable de 2000, la cual fue corregida el 25 de noviembre 2002. En estas declaraciones la sociedad estableció el impuesto por renta presuntiva.

La División de Fiscalización de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, expidió el Requerimiento Especial 31063200300056 del 2 de abril de 2003, mediante el cual propuso la modificación de la declaración de renta presentada por la sociedad.

El 26 de junio de 2003, la sociedad dio respuesta al requerimiento especial y allegó la declaración de corrección presentada el 24 de junio de 2003, en la cual aceptó parcialmente una de las glosas propuestas en el requerimiento.

El 15 de diciembre de 2003, la Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 310642003000161 por medio de la cual se rechazaron pasivos, se modificó el patrimonio, se adicionaron ingresos por comisiones y se rechazaron deducciones por alistamiento de vehículos, por trámites y licencias y por arrendamientos. En consecuencia, se redujo la pérdida líquida declarada, pero no se modificó el saldo a pagar, porque se determinó el impuesto por renta presuntiva, igual que la liquidación privada.

Contra la Liquidación de Revisión la sociedad presentó recurso de reconsideración el cual fue inadmitido por extemporáneo, por medio del Auto Inadmisorio Recurso de Reconsideración No. 310662004000015 del 16 de marzo de 2004. El mencionado auto fue confirmado por medio del Auto Confirmatorio No. 310662004000001 del 19 de abril de 2004, que decidió el recurso de reposición interpuesto por la sociedad contra el auto inadmisorio.

### **D E M A N D A**

---

<sup>1</sup> En la Liquidación que efectuó el Tribunal se determinó un saldo a pagar de \$432.000.

AUTOFERIA LOJAUTO Y CIA S. en C. A. formuló las siguientes pretensiones:

“PRINCIPAL.- Declarar la nulidad del Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 310662004000015 de marzo 16 de 2004 y del Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 310662004000001 de abril 19 de 2004, proferidos por la División Jurídica Tributaria, pertenecientes a la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. y, como consecuencia declarar que ha operado el Silencio Administrativo a favor del contribuyente, por haber transcurrido más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000161 de diciembre 15 de 2003, proferida por la División de Liquidación perteneciente a la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C.

SUBSIDIARIA.- Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000161 de diciembre 15 de 2003, proferida por la División de Liquidación perteneciente a la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. y, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable de 2000”.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 26, 107, 283, 566, 617, 726, 732, 734 y 771-2 del Estatuto Tributario; 120 del Código de Procedimiento Civil; 59 del C.R.P.M. y 1° del Decreto Reglamentario 1350 de 2002. Como fundamento de las pretensiones, adujo lo siguiente:

1. **Nulidad de los Autos Inadmisorio del Recurso de Reconsideración y Confirmatorio del Inadmisorio y, como consecuencia, la operancia del silencio positivo.** Explicó que, conforme con el artículo 1 del Decreto 1350 de 2002, el término para recurrir los actos administrativos que se notifican por correo se cuenta a partir del día siguiente a la notificación, lo cual también es el criterio de la DIAN (Concepto 07621 de 2002), por lo tanto, como la liquidación oficial de revisión fue recibida por la actora el 17 de diciembre de 2003, el recurso de reconsideración presentado el 18 de febrero de 2004 lo fue dentro de la oportunidad prevista en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

Dijo que la notificación por correo tenía efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto administrativo al destinatario, por lo que debía considerarse que la notificación de la liquidación ocurrió el 18 de diciembre de 2003.

Señaló que de acuerdo con el artículo 726 del Estatuto Tributario se produjo el silencio administrativo positivo, porque la Administración dejó vencer el término de 15 días para proferir el auto inadmisorio del recurso de reconsideración. Como el recurso se presentó el 18 de febrero de 2004, la DIAN podía inadmitirlo hasta el 10 de marzo de 2004, sin embargo, el auto sólo se profirió el 16 de marzo y se notificó el 31 de marzo de 2004. En consecuencia, se debía dar por admitido el recurso y resolver de fondo.

De otra parte, como el recurso debió considerarse admitido el 10 de marzo de 2004, la DIAN tenía hasta el 11 de marzo de 2005, para decidirlo, conforme con el artículo 734 del Estatuto Tributario, o partir de la fecha de notificación del auto que confirmó el auto inadmisorio que debió haberlo revocado. En este caso, el término

se contaría desde el 1 de junio de 2004, por lo que el silencio positivo operaría el 1 de junio de 2005.

**2. Nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión por desconocer pasivos, adicionar ingresos y rechazar las deducciones.** Indicó que las sumas registradas en el pasivo a 31 de diciembre de 2000 y que, según la Administración, no tenían un documento soporte válido para su reconocimiento, no podían ser rechazadas, porque sí estaban suficientemente documentadas y se podía comprobar su realidad. Explicó que cuando la compañía celebró los contratos de consignación, además de afectar la cuenta de orden "Vehículos en Consignación" registró en detalle las obligaciones que asumió por cuenta y en nombre del consignante. Éstas se registraron en el activo y en el pasivo. Cuando se vendieron los vehículos, los registros se cancelaron, pero en momentos diferentes, primero la del activo, al momento de la venta y, luego la del pasivo cuando efectivamente el dinero se le entregó a los terceros, que no fue el mismo momento en que el dinero entró a los bancos, pues esta entrega se hizo de acuerdo con el flujo de caja.

Que la compañía le suministró a la Administración la conciliación de cuentas, en donde se relacionan los saldos a 31 de diciembre de 2000, información con la que podía corroborar, que si bien las cuentas del activo y del pasivo en algún momento coincidieron, éstas podían tener diferencias que se reflejaban en un mayor valor del pasivo. La realidad de estos pasivos se demostró con el certificado del revisor fiscal, el contrato de consignación y toda la documentación relacionada (ordenes de trabajo, facturas de reparación de los vehículos, factura de comisión, etc.)

Señaló que el certificado del revisor fiscal también demostró la existencia de pasivos por el alistamiento de vehículos. Este certificado daba fe de la existencia de los soportes internos y externos.

Que la adición de ingresos por los pagos que realizó por concepto de gastos de alistamiento de vehículos por cuenta de los consignatarios, es violatoria del artículo 26 del Estatuto Tributario, pues no son ingresos de la sociedad. Estos pagos correspondieron a un menor valor de la comisión que finalmente percibió y sobre la que declaró, que no incrementaron el patrimonio de la contribuyente, por lo tanto, no debían hacer parte de la base gravable. Indicó que tampoco era dable darle el tratamiento de deducción pretendido por la DIAN, pues no fueron gastos propios de la sociedad, sino que se hicieron por cuenta del consignante, quien aceptó asumirlos.

En cuanto al rechazo de deducciones, manifestó que la Administración no discutió que los gastos de alistamiento no tuvieran relación de causalidad ni fueran necesarios o proporcionados, por lo que no se podían desconocer. Señaló que los gastos de alistamiento en calidad de garantía que se ofrecía a los compradores de los vehículos, eran necesarios y la Superintendencia de Industria y Comercio los había establecido como obligatorios. Que tenían relación directa con la actividad productora de renta, pues fueron asumidos en virtud y en desarrollo del contrato de consignación y, fueron proporcionales.

Indicó que no era cierta la afirmación de la Administración de que las facturas de alistamiento que, en calidad de garantía la sociedad ofrecía a los compradores de vehículos, no cumplían con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, pues si bien era cierto que las facturas estaban a nombre de los consignantes o dueños de los vehículos, también lo era que las mismas fueron pagadas directamente por la sociedad. Que tales facturas identificaban plenamente al

prestador del servicio, al adquirente del servicio, llevaban un consecutivo, tenían la fecha, los servicios prestados y el valor de la operación. En consecuencia, consideró reprochable que la DIAN desconociera estos gastos cuando el legislador tributario no limitó al contribuyente a una sola prueba para acreditarlos.

En cuanto a los gastos por impuestos, multas y derechos (trámites y licencias) señaló que si bien en los contratos de consignación se estableció que esos trámites eran asumidos por los consignantes, en algunos casos los asumió la sociedad porque debió manejar cierta flexibilidad cuando las ventas estaban por debajo del presupuesto mínimo mensual y la comisión era muy atractiva.

Dijo que estas expensas sí cumplían los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, ya que la sociedad asumió estos trámites ante la necesidad de hacer atractivo el negocio y generar ingresos productores de renta.

En relación con la deducción por el contrato de arrendamiento celebrado con Autonal S.A., que fue rechazado porque Autonal no solicitó una autorización expresa de Bancafé, que era el dueño del predio, manifestó que era una expensa necesaria para la obtención del ingreso, que se comprobó con el contrato de arrendamiento suscrito entre Autonal S.A. y la actora y que la discusión de la Administración era eminentemente comercial y no fiscal.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN contestó la demanda con los siguientes argumentos:

**1. Notificación de la liquidación de revisión para efectos del recurso de reconsideración.** Señaló que, conforme con el Concepto de la DIAN 037551 de 2000, como la liquidación de revisión se notificó el 17 de diciembre de 2003, el plazo de dos meses para interponer el recurso de reconsideración finalizó el 17 de febrero de 2004, por lo tanto, el recurso interpuesto el 18 de febrero de 2004, fue extemporáneo.

En relación con el término para inadmitir el recurso, explicó que de conformidad con el artículo 29 Decreto 1372 de 1992, que reglamentó el artículo 726 del Estatuto Tributario, el recurso al que se refiere el silencio positivo es al de reposición contra el auto de inadmisión del recurso de reconsideración. En consecuencia, el inciso segundo del artículo 726 del Estatuto Tributario se refiere claramente al recurso de reposición y no al de reconsideración.

Además, que para que se configurara el silencio administrativo positivo en materia tributaria, la ley condicionaba la decisión favorable a que el recurso se interpusiera en debida forma, con el lleno de los requisitos del artículo 722 del Estatuto Tributario y que hubiera transcurrido el término de los quince días contados desde el día hábil siguiente al de la interposición del recurso de reposición, sin que la Administración se hubiera manifestado produciendo efectos legales.

**2. Rechazo de pasivos sin soporte.** Señaló que la sociedad no desvirtuó la conclusión de la visita de la DIAN, en el sentido de que no fue posible determinar el concepto al que corresponde el mayor valor del pasivo frente al saldo de la cuenta del activo, pues el certificado del revisor fiscal, si bien dio fe sobre los registros contables, no podía suplir la presentación física de los documentos soportes. No se explicó porque si se tenía los documentos internos y externos, no fueron presentados.

**3. Pasivos con soportes no válidos.** Estos correspondieron a los pagos de alistamiento de vehículos dejados en consignación, sobre lo cual reiteró que el certificado del revisor fiscal daba fe de la contabilización de las transacciones, pero no demostraba la existencia de los soportes internos y externos que respaldaban dichos registros. Sobre el tema citó el Concepto de la DIAN 10732 de 1997 que se refiere a la contabilidad como prueba.

**4. Adición de ingresos por concepto de pagos por gastos de alistamiento.** Luego de referirse a la contabilización de estos pagos, señaló que los gastos de alistamiento eran apagados por la consignataria, pues la única suma que ésta le cobraba al dueño del vehículo era la correspondiente a impuestos y traspasos por pagar al tramitador, sin embargo, la sociedad creó contablemente una cuenta por cobrar a nombre del consignante por gastos de alistamiento, sin que se pudiera comprobar que el consignante respondía por dichos gastos, pues el movimiento contable reflejaba lo contrario.

Que del resultado de la visita la DIAN encontró que el mayor valor por el cual se vendía el activo constituía el ingreso devengado por Autoferia y que a su vez ella asumía los gastos de alistamiento de los vehículos, declarando por tal razón, como ingreso gravado, la comisión disminuida en el valor de los alistamientos, lo cual fue considerado improcedente por la Administración, pues de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario, debía declarar como ingreso la totalidad de la comisión resultante de la diferencia entre el valor de la venta del vehículo y el valor que se le entregó al consignante, y solicitar como deducción los gastos incurridos en la actividad productora de renta.

**5. Gastos por alistamiento de vehículos.** Los gastos por alistamiento de vehículos que fueron realizados por la sociedad no se aceptaron porque las facturas correspondientes figuraban a nombre de terceros (el consignante), por lo tanto no se cumplía el requisito previsto en el literal b del artículo 617 del Estatuto Tributario, en cuanto al nombre del adquirente de los bienes o servicios.

**6. Pago de trámites y licencias por \$91.682.000.** Señaló que estos pagos no eran gastos de la sociedad, pues según los términos de los contratos de consignación, el consignatario estaba expresamente autorizado para que de la suma que debía entregarle el consignante una vez se vendiera el vehículo, se descontara lo correspondiente a impuestos, multas y derechos. Es decir no fueron gastos que tuvieran relación de causalidad con la actividad de la actora, porque fueron efectuados por terceros.

**7. Pagos por arrendamientos.** Señaló que estos pagos tenían origen en el contrato de subarriendo celebrado entre Automotora Nacional S.A. Autonal y Autoferia Lojauto y Cía S.C.A. para lo cual Autonal debió solicitar autorización a Bancafé, que era el propietario del predio, conforme a la prohibición para subarrendar prevista en la cláusula octava del contrato de arrendamiento entre Autonal y Bancafé. Además, el solo contrato no era prueba suficiente, debía probarse la realidad de los pagos con las correspondientes facturas con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal se declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión y aceptó la deducción por concepto de arrendamientos. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

En primer lugar negó la objeción efectuada al dictamen pericial por la parte demandada, porque el contenido de la prueba cumplía con la finalidad para la cual fue decretada. Además, porque la accionada no sustentó la objeción en la ocurrencia de un error grave, sino que se enfocó a desestimar la eficacia, pertinencia y utilidad probatoria del dictamen.

Decidió que estaba debidamente agotada la vía gubernativa por cuanto, de conformidad con el artículo 566 del Estatuto Tributario reglamentado por 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. No aceptó, en cambio, la configuración del silencio positivo, porque éste está previsto para la decisión del recurso de reposición contra el auto inadmisorio y no para efectos de resolver sobre la admisión o inadmisión del recurso de reconsideración, la cual está regulada por el inciso primero del artículo 726 del Estatuto Tributario.

En lo de fondo, mantuvo el desconocimiento de los pasivos, por cuanto la sociedad estaba obligada a llevar libros de contabilidad y el reconocimiento de los pasivos se regía por las previsiones de los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, es decir, que las deudas debían estar respaldadas por documentos idóneos que contuvieran la obligación correspondiente según el origen y la naturaleza del crédito y estar registrados en la contabilidad. Que en el presente caso, no se cumplieron con esos requisitos, pues los documentos que se aportaron con la contabilidad de la actora no permitieron colegir con precisión que los valores de los pasivos estaban soportados.

En cuanto a la certificación del revisor fiscal como prueba contable, señaló que la suficiencia de ese elemento probatorio no era absoluta, que no era plena prueba y menos cuando no estaba soportada con los comprobantes y documentos que dan origen al valor total señalado en cada una de las certificaciones.

En relación con las deducciones por alistamiento de vehículos, de conformidad con el artículo 1377 del Código de Comercio, que consagra la figura del contrato de consignación, y según lo mostró uno de los contratos examinados, el Tribunal concluyó que del contrato solo se descontaba el valor correspondiente a impuestos y traspasos. Que los gastos de alistamiento, que se entendían como las reparaciones necesarias para poner el vehículo en condiciones de utilización para la venta, eran asumidos por la consignataria (sociedad actora) del margen neto por la venta del vehículo. Que de acuerdo con las pruebas del proceso, el valor contabilizado de alistamiento de vehículos fue de \$247.787.901, de los cuales estaban acreditados con las facturas y a nombre de la sociedad \$230.442.840; pero, en cuanto a la diferencia de \$17.345.160 no se podía reconocer porque las facturas estaban a nombre del consignante, es decir, que el valor del alistamiento no fue asumido por la actora.

Negó igualmente la deducción por trámites y licencias, pues de acuerdo con lo pactado en el contrato de consignación de activos fijos, se autorizó al consignatario, para que de la suma que éste debía entregar al consignante una vez vendido el vehículo, pagara las obligaciones mencionados, por lo tanto, no era una expensa necesaria propia.

En cuanto a la deducción de arrendamientos pagados a la empresa Autonal S.A. por el inmueble ubicado en la Avenida Carrera 13 No 127C-08 de Bogotá, el Tribunal consideró que el incumplimiento del contrato celebrado entre Bancafe y

Autonal, que le subarrendó a la demandante sin autorización del propietario, era ajeno a la controversia acerca de la deducibilidad o no de las erogaciones originadas como consecuencia del contrato en cuestión. Como la prueba obraba en el proceso, así como los pagos correspondientes, era procedente la deducción.

### LA APELACIÓN

La **demandante** planteó los siguientes motivos de inconformidad frente a la sentencia del Tribunal:

1. Que omitió resolver todas las pretensiones de la demanda, como era declarar que había operado el silencio positivo, como consecuencia de la nulidad del auto de inadmisión y por haber transcurrido más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, conforme con el artículo 732 del Estatuto Tributario.

Dijo que si bien el Tribunal aceptó que el recurso fue debidamente interpuesto, no declaró la consecuencia de la nulidad del auto que lo había inadmitido y que fue solicitada como pretensión principal. Que con este proceder se violó el artículo 304 del Código de Procedimiento Civil, no obstante la sociedad solicitó la adición de la sentencia y el Tribunal la negó.

2. Que los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración violaron el debido proceso y el derecho de defensa, porque consideraron que fue extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión el 18 de febrero de 2004, no obstante la DIAN reconoció que el término de dos meses para su interposición había iniciado el 18 de diciembre de 2003.

Dijo que la decisión de la Administración obedeció a una interpretación equivocada de las normas que consagran el cómputo de términos y plazos en el régimen legal nacional citados en la demanda (sobre el punto citó las sentencias del Consejo de Estado del 22 de septiembre de 2005, exp. 13812 y del 26 de octubre de 2006, exp. 14646). Señaló que esa decisión había impedido el estudio del recurso, así como la oportunidad de practicar las pruebas que se solicitaron y de haberse aceptado algunas de las glosas discutidas inicialmente por la Administración, es decir, de agotar la vía gubernativa. Solicitó, en consecuencia, que se resolviera sobre la nulidad de esos actos, que no fue resuelta por el a quo, a pesar de ser una pretensión de la demanda.

3. Que se violó el artículo 726 del Estatuto Tributario, porque el recurso de reconsideración fue admitido al haber operado el silencio administrativo positivo y, a pesar de la claridad de la norma, tanto la DIAN como el *a quo* confundieron el recurso de reconsideración con el recurso de reposición y consideraron equivocadamente que el inciso segundo de dicho artículo, alude al recurso de reposición y no al de reconsideración. Que de la lectura del citado inciso, el silencio administrativo positivo se produce como consecuencia del vencimiento del término de quince (15) días para proferir el auto de inadmisión del recurso, que no puede ser otro que el de reconsideración.

4. Que el desconocimiento de pasivos viola el artículo 283 del Estatuto Tributario, pues la sociedad declaró los pasivos que estaban debidamente respaldados con los documentos soporte. Luego de explicar la forma de contabilizar las operaciones de los contratos de consignación, indicó que si bien las cuentas del activo y del pasivo en algún momento coincidían, también en algún momento tenían diferencias reflejadas en un mayor valor del pasivo, debido a que la

sociedad no podía pagar el pasivo hasta que no recibiera efectivamente el dinero de la venta de los activos, lo cual dependía del flujo de caja existente en ese instante. Pero la prueba de este hecho no fue tomada en cuenta. El Tribunal se limitó a reprochar el certificado del revisor fiscal. Tampoco se tuvo en cuenta la prueba pericial que explicó la realidad de las operaciones. En consecuencia, se deben reconocer todos los pasivos rechazados por la DIAN, porque sí están debidamente respaldados y los documentos soportes cumplen con los requisitos legales.

5. Que fue ilegal la adición de ingresos, como se solicitó en la demanda, y sobre la cual el Tribunal omitió pronunciarse. En consecuencia, dijo que se remitía y corroboraba los argumentos expuestos en la demanda sobre la realidad de los gastos por alistamiento que realizó la actora y que la DIAN no puede considerar que hacían parte de los ingresos, porque fueron un menor valor de la comisión.

6. Que no se podía mantener el rechazo de la deducción por alistamiento de Vehículos, porque, como lo explicó en la demanda, las facturas se encontraban a nombre de los consignantes o dueños de los vehículos por error de las personas que realizaron los trabajos de alistamiento, quienes denominaban a cada trabajo con el nombre del consignante. Que este error no podía traerle consecuencias desfavorables a la sociedad, quien no sólo contaba con las facturas que acreditaban la realidad del gasto, sino también con los contratos de consignación y los movimientos bancarios o transacciones financieras que demuestran que efectivamente estos gastos fueron asumidos por la sociedad.

7. Que eran procedentes los gastos de trámites, impuestos y licencias, porque fueron reales, estaban debidamente soportados y cumplieron con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Que en virtud de la necesidad de hacer un buen negocio y quedarse con un cliente, la sociedad asumía estos gastos, así en los contratos se hubiera estipulado que corrían por cuenta de los consignantes.

La **demandada** se apartó de la decisión por las siguientes razones:

Que en caso de que Autonal S.A. sí estuviera autorizada para subarrendar, era necesario que probara los pagos efectuados por concepto de arrendamiento, con las correspondientes facturas que cumplieran con los requisitos consagrados en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, pues el solo contrato no era prueba suficiente para la aceptación de la deducción por dicho concepto.

Que con el dictamen pericial aparecieron los documentos que habían sido solicitados por la DIAN durante la investigación adelantada y que no fueron presentados en ese momento, es decir, no obraban los soportes de los registros contables.

Dijo que, de acuerdo con el artículo 781 del Estatuto Tributario, esos soportes no se podían tener en cuenta, pues fueron solicitados por la Administración en la investigación y no se aportaron; tampoco se demostró que se hubiera presentado alguna circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito. Sobre el punto citó las sentencias del Consejo de Estado del 27 de agosto de 1999 y del 30 de abril de 2003 (expediente 13237).

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y frente al recurso de la Administración por el reconocimiento de la deducción por arrendamientos, señaló que no se debía aceptar en esta instancia el nuevo argumento planteado por la demandada y que se confirmara que la discusión sobre la necesidad de la autorización para subarrendar no tenía efectos en materia fiscal, como lo decidió el Tribunal. Solicitó subsidiariamente, que en caso de que se considerara que los autos de inadmisión fueron legales por la presentación extemporánea del recurso de reconsideración, se revocara parcialmente la sentencia del Tribunal y se declarara la nulidad parcial de la liquidación de revisión y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada de la sociedad.

La **demandada** solicitó que el Consejo de Estado se inhibiera de pronunciarse de fondo y se revocara la sentencia apelada o, su defecto, se confirmara en lo favorable.

Consideró desacertada la interpretación que hizo el Tribunal en cuanto a que el término para interponer el recurso de reconsideración empezó a correr a partir del día siguiente de la notificación del acto administrativo. En el presente caso la liquidación se notificó por correo el 17 de diciembre de 2003, por lo tanto, el término de los dos meses calendario venció el 17 de febrero de 2004 y no el 18, fecha en que fue presentada la impugnación. Que en atención a esa extemporaneidad, la demandante no puede aducir una pretermisión de términos. En cuanto al silencio positivo por no haber proferido el auto de inadmisión en el término que señala la actora, indicó que se trataba de una confusión con la que pretendía desviar la atención en cuanto al no agotamiento de la vía gubernativa. Además, era una desacertada lectura de los artículos 722 y 726 del Estatuto Tributario.

En lo demás, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

#### **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 2000<sup>2</sup>.

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 Administración<sup>3</sup>. 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 reiteran<sup>4</sup>:

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

---

<sup>2</sup> Folios 3 y 63 c.ppal.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.

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<sup>5</sup>.

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 inhábiles<sup>6</sup>; 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.

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 administrativos<sup>7</sup>.

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 notificación<sup>8</sup>, 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 recurrirla<sup>9</sup>.

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

---

<sup>5</sup> 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 terminarse 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*).

<sup>6</sup> 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.”

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 13741, C.P. Héctor Romero Díaz.

<sup>9</sup> 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.

norma perdió vigencia una vez la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario (norma reglamentada)<sup>10</sup>.

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 Tributario<sup>11</sup>, 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 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

---

<sup>10</sup> 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).

<sup>11</sup> 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

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.

Por las razones procedentes, se revocará la decisión de primera instancia que estimó parcialmente las pretensiones de la actora y, en su lugar, se declarará inhibida la Sala para hacer un pronunciamiento de fondo.

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

#### **F A L L A:**

**REVÓCASE** la sentencia del 1 de noviembre de 2007 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 BIVIANA NAYIBE JIMÉNEZ GALEANO 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**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

