

AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Presupuesto procesal / VIA GUBERNATIVA – Agotamiento / RECURSO DE RECONSIDERACION – Agota la vía gubernativa. Requisitos / VIA GUBERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA - Agotamiento

La Sala ha indicado que 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. En efecto, se ha precisado que “La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise su 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]); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2]), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja. En materia tributaria, en virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación 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 parágrafo 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 Tributario, si se incumple alguno de ellos, la Administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso. 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).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 722

NOTA DE RELATORIA: Sobre el agotamiento de vía gubernativa en tributario se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 25 de marzo de 2010, Rad. 16831, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Es diferente a la decisión de los recursos interpuestos contra el acto que inadmitió el recurso de reconsideración / AUTO INADMISORIO DEL RECURSO DE RECONSIDERACION - Debe demandarse aunque sea un acto de trámite / ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS – Deben corregirse cuando hay errores aritméticos o de transcripción

Así, es claro que, de una parte, no puede confundirse el agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión, con la decisión de los recursos interpuestos contra el acto que inadmitió el recurso de reconsideración,

pues, de lo contrario, respecto de la liquidación oficial no existiría para la Administración la oportunidad de revisar su propia decisión, que es precisamente la finalidad del agotamiento de la vía gubernativa, como ya se expuso. De otra parte, si bien es posible acudir a la jurisdicción contencioso administrativa cuando el recurso de reconsideración ha sido inadmitido, sólo procederá el estudio de fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demuestre la ilegalidad del auto inadmisorio. Entonces, lo hasta aquí señalado permite desestimar el argumento de la parte recurrente en cuanto al cumplimiento del presupuesto procesal de agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión, por el hecho de haber interpuesto el recurso de reposición contra el auto de inadmisorio del recurso. Esta Sala advierte que, de conformidad con el artículo 866 del Estatuto Tributario, los actos administrativos tributarios pueden corregirse cuando en ellos se ha incurrido en errores aritméticos o de transcripción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 866

CORRECCION DE ERRORES EN LIQUIDACIONES OFICIALES - Procede respecto de errores aritméticos o de transcripción que no afectan en forma sustancial el acto administrativo / TERMINOS ORIGINADOS EN LIQUIDACIONES OFICIALES - No se reinician o prolongan con ocasión de la corrección de errores en las liquidaciones / ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE CORRECCION - Conforman una unidad con el acto administrativo corregido / RECURSO DE RECONSIDERACION - Debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial así sea corregida / ERROR DE TRANSCRIPCION EN LIQUIDACION OFICIAL - Al ser corregido en virtud del artículo 866 del Estatuto Tributario no modifica el término para interponer el recurso / RESOLUCION DE CORRECCION DE LA LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – No suspende los términos para interponer el recurso de reconsideración

Se establece que la corrección de errores cometidos en liquidaciones oficiales y, en general, en actos administrativos de orden tributario, no amplía ni revive términos para llevar a cabo las actuaciones sometidas a plazos legales. Por lo tanto, el conteo del término perentorio de dos meses para interponer el recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales, se hace a partir de la notificación de la liquidación oficial, independientemente de que con posterioridad a ella se haya corregido en aspectos no sustanciales. En el sub examine, la Administración expidió la Resolución de Corrección para corregir algunos errores de la liquidación oficial de revisión, sin embargo, contrario a lo estimado por la demandante, los errores no fueron de orden sustancial sino aritméticos y de transcripción como lo ha sostenido la demandada durante el proceso. En consecuencia, no resulta procedente el argumento de la recurrente sobre la ampliación del plazo para interponer el recurso de reconsideración ni la nulidad de la actuación, por virtud de la corrección a la Liquidación Oficial de Revisión.

RECURSO DE RECONSIDERACION – El término para interponerlo inicia el mismo día de la notificación / PLAZOS – Terminan a la media noche del último día del plazo / AÑO Y MES – Alcance. Termina / PRIMER DIA DEL PLAZO - Corresponde a la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término

El conteo del término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, inicia el mismo día de la notificación y no al día siguiente, como lo ha expuesto la Sala en diferentes oportunidades. Para establecer la forma como se deben contabilizar los

términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, porque ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre el tema, siendo las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal, aplicables “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. Por lo tanto, la Sala 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: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720

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: 25000-23-27-000-2007-00191-01(17251)

Actor: FRESENIUS MEDICAL CARE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia inhibitoria de 14 de mayo de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que modificaron la liquidación privada presentada por el año gravable 2003. La parte resolutive de la sentencia apelada dice:

PRIMERO. *Se declara probada la excepción planteada por la parte demandada por indebido agotamiento de la vía gubernativa respecto a la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000160 de 28 de diciembre de 2006 y la Resolución de Corrección 310642007000001 de 30 de enero de 2007, en consecuencia la Sala se inhibe de emitir pronunciamiento de fondo respecto a los mismos.*

SEGUNDO. *Se niegan las pretensiones de la demanda respecto al auto inadmisorio del recurso de reconsideración N° 310662007000009 de 30 de marzo de 2007 y del auto confirmatorio del auto inadmisorio N° 310662007000003 de 30 de abril de 2007.*

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2004, FRESENIUS MEDICAL CARE COLOMBIA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el período gravable 2003, en la que liquidó un saldo a favor de \$4.599.552.000 y se acogió al beneficio de auditoría¹.

El 22 de abril de 2004, presentó solicitud de devolución del saldo a favor², la cual fue decidida favorablemente mediante Resolución 608-0501 del 3 de mayo de 2004³.

La declaración inicial fue corregida el 5 de agosto de 2004⁴ y el 17 de marzo de 2005⁵, sin modificar el valor registrado en el impuesto neto de renta.

El 11 de abril de 2005, la División de Fiscalización de la DIAN profirió el emplazamiento para corregir 310632005000116 proponiendo la corrección de la declaración privada⁶. La demandante dio respuesta al emplazamiento, en el sentido de no aceptar el desconocimiento del pasivo por concepto de servicios, pero corrigió lo declarado por pasivo a largo plazo con casa matriz y presentó declaración de corrección de 11 de mayo de 2005⁷.

El 4 de abril de 2006, la División de Fiscalización de la DIAN profirió el requerimiento especial 900004 en el que propone modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2003 rechazando pasivos, adicionando el activo fijo y los ingresos y desconociendo algunas deducciones⁸. El 6 de julio de 2006, la actora al responder el requerimiento especial anexó una declaración de corrección presentada el 5 de julio de 2006⁹.

¹ Fl. 222

² Fl. 1

³ Fls. 135 a 137

⁴ Fls. 245

⁵ Fls. 883.

⁶ Fls. 1195 a 1206

⁷ Fls. 1234 a 1238 – 1212 a 1218

⁸ Fls. 5731 a 5789

⁹ Fls. 6398 a 6428

El 28 de diciembre de 2006, la División de Liquidación de la DIAN expidió la Liquidación de Revisión N° 310642006000160 en la que mantuvo las modificaciones planteadas en el requerimiento especial¹⁰ e invalidó la declaración de corrección N° 07031310034165 presentada el 5 de julio de 2006 que fue anexada al escrito de objeciones contra el requerimiento especial¹¹.

El 30 de enero de 2007, la DIAN profiere Resolución de Corrección 310632007000001 de la Liquidación Oficial de Revisión para subsanar algunos errores en las cifras incluidas en el memorando explicativo de la liquidación oficial¹².

El 1 de marzo de 2007, interpuso recurso de reconsideración en el que se aceptan parcialmente algunas glosas de la liquidación oficial y se corrige nuevamente la declaración de renta de 2003¹³. El 30 de marzo de 2007, la División Jurídica de la DIAN inadmite el recurso por auto 310662007000009¹⁴. El 30 de abril de 2007, la misma División, al resolver el recurso de reposición, confirma el auto inadmisorio mediante auto 310662007000003¹⁵.

LA DEMANDA

FRESENIUS MEDICAL CARE COLOMBIA S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000160, la Resolución de Corrección 310642007000001, el auto inadmisorio del recurso de reconsideración 310662007000009 y el auto confirmatorio del inadmisorio 310662007000003 proferidos por la demandada.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta del período gravable 2003, presentada el cinco (5) de julio de 2006 con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 124-1, 127-1, 287, 580, 588, 590, 594-2, 650-1, 683, 692, 702, 720, 778, 779 y 866 del Estatuto Tributario.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La liquidación oficial de revisión impone una sanción no contemplada en el ordenamiento legal vigente, al negarle validez a la declaración de corrección presentada el 5 de julio de 2006, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. Allí se aceptaron varios hechos y glosas planteadas como son: el débito por devoluciones, la adición de ingresos por ajustes integrales por inflación, el rechazo de deducciones por impuestos y el saldo de diferencia en cambio, así como descuentos del impuesto sobre las ventas, por lo tanto, la declaración se ajustó al artículo 709 E.T.

La Administración invalidó la declaración de corrección, porque consideró que, al corregir varios de los renglones propuestos por la Administración, la demandante aumentó cuantías de varios de ellos aún por encima de las modificaciones propuestas. Sin embargo, la declaración de invalidez jurídica de una liquidación de corrección debe ser un acto procesal declarativo con contenido propio y no

¹⁰ Fls. 6678 a 6733

¹¹ Fl. 6710

¹² Fls. 6766 a 6768

¹³ Fls. 6740 a 6764

¹⁴ Fls. 6773 a 6777

¹⁵ Fls. 6788 a 6795

reducirse a un simple comentario, sin sustento legal, dentro de los fundamentos de la Liquidación Oficial.

Conforme a los artículos 580, 590, 594-2, 650-1 y 692 del E.T., se verifica que solamente en tres casos le es permitido a la Administración declarar como no presentada o como inválida una declaración privada de impuestos. En primer lugar, respecto de las declaraciones que se tienen como no presentadas, señaló que la declaración de corrección tenida como inválida, no está en ninguno de los eventos descritos en el artículo 580 del Estatuto Tributario. En segundo lugar, el artículo 594-2 ibídem se refiere a las declaraciones de impuestos presentadas por los no obligados a declarar, pero la demandante no se encontraba sometida a dicha sanción ya que es declarante del impuesto sobre la renta.

La última posibilidad de invalidez de una declaración privada, según el artículo 650-1 del Estatuto Tributario, ocurre cuando las declaraciones se presentan sin indicar la dirección del contribuyente o cuando se indica en forma incorrecta, situación que tampoco se da en este caso.

En conclusión, al no existir norma jurídica que disponga la invalidez de las declaraciones de corrección provocadas, no es posible la aplicación de dicha sanción y, al contrario, todas las declaraciones de corrección provocadas deben ser incluidas dentro del proceso de determinación del impuesto. En este punto se refirió a la sentencia del 19 de octubre de 2006, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Al declarar la invalidez de la declaración de corrección, se violó el derecho al debido proceso de determinación del tributo, especialmente, el artículo 590 del Estatuto Tributario, que autoriza la corrección de la declaración con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, entre otras oportunidades. Igualmente se viola el artículo 692 ibídem que establece como causal de nulidad de los actos administrativos, el hecho de que en la determinación oficial del tributo, la Administración no se fundamente en la última declaración de corrección presentada por el contribuyente cuando éste ha dado efectivo aviso de dicha corrección. Además, transgrede el inciso segundo del artículo 588 del mismo Estatuto, que consagra que toda declaración que se presente con posterioridad a la inicial, se considera como una corrección a la última declaración presentada.

Se vulnera el artículo 29 de la Constitución Política, al ignorarse la última corrección a la liquidación privada del año 2003, en la cual se reconocían y aceptaban hechos y glosas planteados en el requerimiento especial. Al proferirse una Liquidación de Revisión sin que se estudie ni se tenga en cuenta la última determinación privada del impuesto, significa lo mismo que pretermitir la oportunidad para presentar las objeciones al requerimiento especial, toda vez que dicho escrito no se puede analizar en forma separada de la declaración de corrección. Al respecto transcribe apartes de la sentencia de 11 de julio de 1997, Exp. 8119, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

Respecto a la Resolución de Corrección N° 310642007000001 del 30 de enero de 2007, estima que se violó el debido proceso porque se corrige un aspecto sustancial de la Liquidación de Revisión del 28 de diciembre de 2006. El sustento legal invocado fue el artículo 866 del Estatuto Tributario, según el cual, las liquidaciones oficiales se pueden corregir únicamente por errores aritméticos o de transcripción que no alteren el acto administrativo.

La Resolución de Corrección contiene una modificación de la base gravable del impuesto al incrementar el desconocimiento de costos y deducciones, lo cual no se trata de ninguno de los errores a que se refiere el artículo 866 E.T. En efecto, no es un error de transcripción, pues éste corresponde al diligenciamiento equivocado de la declaración; tampoco es un error aritmético, ya que no se configuran los supuestos del artículo 697 del Estatuto Tributario, pues dicho error no se refiere a hechos imponderables ni bases gravables, sino a resultados de la aplicación de las operaciones de suma y resta en la declaración.

La Resolución de Corrección no se ajusta a lo dispuesto en los artículos 702 y 866 del Estatuto Tributario, porque en ella se corrige un aspecto sustancial de la Liquidación Oficial de Revisión al incrementar el desconocimiento de costos y deducciones.

Cuando la Administración profirió la Resolución de Corrección, ya se había notificado la Liquidación Oficial y corría el término para presentar el recurso de reconsideración. El sustento legal de esa corrección fue la de corregir errores aritméticos o de transcripción, como lo señala el artículo 866 del E.T. posibilidad que está circunscrita a que se corrijan esa clase de errores pero sin alterar el acto administrativo, es decir, el contenido de la Liquidación Oficial. Además, la liquidación de corrección carece de una explicación en la que se sustenten las razones de la modificación, defecto que genera la nulidad de la resolución de corrección por expedición irregular del acto.

De otra parte, al modificarse sustancialmente la Liquidación Oficial de Revisión, debe entenderse ampliado el término para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa y contradicción y, por consiguiente, al haberse notificado el 2 de febrero de 2007 la Resolución de Corrección, el término para la presentación del recurso de reconsideración debió haberse corrido hasta el 3 de abril de 2007 y, por tanto, los actos administrativos que inadmitieron el correspondiente recurso radicado el 1 de marzo de 2007 carecen de fundamento legal y fáctico y pretermiten el derecho de defensa y contradicción, configurándose la causal de nulidad consagrada en el numeral 2 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Sobre los aspectos de fondo que implicaron el desconocimiento de pasivos, costos y deducciones, la Administración desconoció injustamente los pasivos declarados por deudas a corto plazo que tenía la actora con la casa matriz y con una de sus filiales, por la adquisición de maquinaria y equipo, pues tales deudas se enmarcan dentro de lo consagrado en el literal b) del artículo 124-1 del Estatuto Tributario, pues se trata de deudas adquiridas por el abastecimiento de mercancías y materias primas, siendo exigibles en un término inferior a 12 meses.

De manera que los pasivos por adquisición de materias primas, maquinarias y equipos, por valor de \$649.005.002, son deudas de mercancía y materias primas de corto plazo, que se enmarcan al igual que la referencia 85085047 aceptada por la División de Liquidación de la DIAN, porque esas deudas se adquirieron por un término igual o inferior a doce meses, a la fecha de terminación del año gravable 2003 se encontraban vigentes y cumplían el requisito exigido por el artículo 124-1 literal b) del E.T.

Los pasivos por seguros adquiridos en el exterior, corresponden a deudas por concepto de seguros que se registraron a nombre de la casa matriz, pero por una contabilización equivocada, toda vez que no son deudas con ésta, ya que Fresenius AG (Matriz) no es una compañía aseguradora. Los valores de \$195.714.553 correspondientes a seguros adquiridos con la aseguradora HDI se

cancelaron a la casa matriz, porque la póliza es de carácter colectivo. En suma, tal cifra es un reintegro de gastos a la casa matriz, por los pasivos contraídos con la aseguradora, no perdiendo con esto su carácter de pasivos.

Los servicios técnicos no aceptados, por valor de \$2.648.363.619, corresponden a deudas que se tenían con *Net Care*, empresa extranjera sin domicilio en Colombia y que presta los servicios técnicos de soporte tales como: Servicios de Administración de la Plataforma (SAP), soportes en programas y servicios de la intranet corporativa. Estos pagos fueron facturados por la matriz, ya que esta es la que contrata con *Net Care* directamente en el exterior, enviando las facturas por concepto del servicio técnico cuyas pruebas se adjuntaron con el recurso de reconsideración.

Respecto a la adición por valor de \$62.314.000, por un vehículo cuya tarjeta de propiedad está a nombre de Fresenius Medical Care Colombia S.A. y que fue tomado por la Administración como activo fijo, explica que el activo fue adquirido mediante leasing operativo, por lo que debía registrarse en el activo o pasivo conforme al artículo 127-1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, la demandada desconoce el contrato de leasing operativo suscrito y la política especial de la empresa frente a la asignación de esos vehículos a sus ejecutivos, quienes son los que ejercen directamente la opción de compra. Por lo anterior, tampoco procede la sanción por omisión de activos.

La Liquidación Oficial desconoce pagos referidos a los documentos aportados por los señores Francisco Buitrago Mejía y Antonio Velilla Barreto, quienes presentaron cuentas de cobro por \$65.047.300 y \$86.005.355 respectivamente, cumpliendo con los requisitos para ser aceptados como costo. Las personas antes mencionadas, son profesionales de la salud y, por tanto, sus servicios están excluidos del IVA y no tenían la obligación de facturar. Por lo anterior, con fundamento en el artículo 3° del Decreto 522 de 2003, la actora elaboró y aportó, con base en las cuentas de cobro, las correspondientes notas de contabilidad, que sirven de soporte de la transacción y de la retención en la fuente.

Sobre el desconocimiento de \$181.167.407 por gastos operacionales en ventas, motivado porque la sociedad de intermediación aduanera *Kuehne & Nagel* expidió factura cambiaria de transporte de enero de 2004 y, por tanto, la deducción correspondería a otro período, señala que la Administración interpreta equivocadamente este valor y lo considera una provisión, como si fuera una importación. Pero en las exportaciones, el gasto de transporte se genera en el momento de entrega de la mercancía, en este caso, en diciembre de 2003, cuando la actora entregó la mercancía al transportador con la carta de porte o la remesa de carga, aplicándose el artículo 105 del Estatuto Tributario.

Las deducciones por pago de asesorías y honorarios por valor de \$157.658.000, fueron rechazadas por no cumplir los requisitos legales y no contar con los soportes necesarios. Estos gastos se generaron en períodos anteriores al año 2003, valores que se registraron en la cuentas del activo 1705150000 para amortizarlos en vigencias futuras. Dichos gastos no se cuestionaron cuando se solicitaron como activos amortizables en los años 2000 a 2002, máxime cuando a la fecha de notificación del requerimiento, ya se encontraban en firme las declaraciones de dichos períodos.

La liquidación oficial desconoce la deducción de \$537.514.000 correspondiente a la destrucción de inventarios, por considerar que las pérdidas del activo movable pueden ser tratadas como costo cuando se adopta el sistema de juego de inventarios pero no en el sistema de inventarios permanentes. Tal interpretación,

viola el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque desconoce el carácter de expensa necesaria que tiene la destrucción de inventarios por parte de los contribuyentes que usan el sistema de inventarios permanentes, según la actual jurisprudencia del Consejo de Estado. La destrucción de inventarios de mercancías que no pueden ser consumidas ni usadas y que no pudieron ser comercializadas, son una expensa necesaria al haberse probado que: la destrucción ocurrió en el 2003 y tiene causa-efecto con la producción del ingreso, fue indispensable su destrucción al verificarse el cumplimiento de las normas de protección del medio ambiente; los inventarios no pueden ser consumidos ni usados y la destrucción además de ser obligatoria, es una práctica comercial regular.

De otra parte, la liquidación de revisión desconoce \$625.656.483 por diferencia en cambio generada por pasivos con la casa matriz y \$656.185.195 por ingreso por diferencia en cambio. El primer valor corresponde a un pasivo no reconocido que se tiene con la casa matriz por concepto de materia prima y maquinaria, el cual se encuentra suficientemente probado que es un pasivo a corto plazo. La segunda cifra corresponde al saldo de la diferencia en cambio, generado por la revaluación del dólar que en el año 2003 presentó saldo crédito, el cual es un menor valor del gasto originado por pasivos con entidades vinculadas residentes en el exterior.

Finalmente, sostiene que la Administración violó el debido proceso y el artículo 779 del Estatuto Tributario, al no pronunciarse sobre la solicitud de inspección tributaria realizada en el requerimiento especial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos.

Propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal indispensable, señalado en el artículo 135 del C.C.A., para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, porque el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión no fue presentado “en debida forma”, al no cumplir con el requisito de la oportunidad legal, de conformidad con lo previsto en el literal b) del artículo 722 del Estatuto Tributario. En efecto, siendo la liquidación de revisión de 28 de diciembre de 2006, notificada en la misma fecha, es claro que los dos meses empezaron a correr desde el día siguiente, esto es, desde el 29 de diciembre de 2006 y vencieron el 28 de febrero de 2007.

Conforme con el artículo 63 del C.C.A. el agotamiento de la vía gubernativa se presenta en los eventos de los numerales 1° y 2° del artículo 62 ibídem. En este caso, el recuso de reconsideración no fue decidido, no hubo pronunciamiento de fondo, porque adolecía de uno de los presupuestos formales que debían acreditarse para avocar su conocimiento. Por tanto, no se cumplió el presupuesto del agotamiento de la vía gubernativa para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, pues no basta que los recursos simplemente se hayan interpuesto sino que lo hayan sido con el cumplimiento de los requisitos formales exigidos en cada caso, para que la Administración tenga la oportunidad de pronunciarse sobre las objeciones que el particular tenga sobre su actuación. Solicita se declare probada la excepción propuesta y se inhíba de emitir pronunciamiento de fondo.

En relación con los argumentos de la demanda, indicó que la declaración de corrección presentada el 6 de julio de 2006, con ocasión de la respuesta al

requerimiento especial, carece de validez jurídica, porque no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 709 del Estatuto Tributario, ya que el contribuyente registra un incremento en los renglones 56 Inventarios, 57 Activos Fijos, 59 Total Patrimonio Bruto, 70 Costo de Ventas, 72 Total Costos y 73 Gastos operacionales de administración, respecto de la declaración privada del 11 de mayo de 2005 y de la liquidación propuesta en el requerimiento especial.

La corrección realizada, con ocasión de la respuesta a un requerimiento especial, es una corrección provocada, con el fin de aceptar total o parcialmente las glosas planteadas y reducir la sanción por inexactitud a la cuarta parte de la propuesta, como lo prevé el artículo 709 del ordenamiento fiscal. En consecuencia, la corrección efectuada, en estos términos, no tiene validez jurídica y, por consiguiente, no es posible incorporarla al proceso, razón por la cual las modificaciones objeto de la liquidación oficial se efectuaron teniendo como base la liquidación privada presentada por la actora.

En lo concerniente al desconocimiento del pasivo por endeudamiento con la casa matriz y su filial, el contribuyente solo demostró, en vía gubernativa, una parte de su pasivo en cuantía de \$49.998.672 por lo que se desconoció la suma de \$649.005.002.

Sobre los seguros y servicio técnico que, según el demandante, no son deudas con la casa matriz, es claro que dentro de la actuación gubernativa adelantada y la verificación efectuada no se demostró tal circunstancia.

En cuanto al servicio de diálisis, el contribuyente acepta el rechazo y corrige la declaración, pero carece de validez. En cuanto a la adición del activo fijo por valor de \$62.314.000, el contribuyente no desvirtuó que efectivamente este activo no le perteneciera, *contrario sensu* la tarjeta de propiedad a su nombre confirma su propiedad.

Respecto de la suma de \$148.374.258, correspondientes a los pagos realizados a los señores Francisco Buitrago y Antonio Velilla Barreto, la sociedad anexa la factura expedida por el proveedor o prestador del servicio sin el lleno de los requisitos, el documento interno de contabilidad y el registro contable, con los que pretende demostrar la realización, la necesidad y la relación de causalidad; sin embargo, no pueden aceptarse tales pagos porque, según las normas vigentes para el 2003, estas personas estaban obligadas a facturar con el lleno de los requisitos señalados por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues aunque presten servicios excluidos del impuesto a las ventas, sus ingresos sobrepasaban los topes exigidos a los responsables del régimen simplificado.

El desconocimiento de los gastos operacionales de exportación, obedeció a que el documento expedido por la SIA *Kuehne & Nagel* era una factura cambiaria de transporte de enero de 2004 y, por tanto, la deducción pertenece a otro período gravable, además que se trataba de una provisión de esos gastos, cuya deducción no está autorizada fiscalmente.

La deducción por asesoría y honorarios por \$157.658.000 se desconoció por falta de documentos soportes o sin la totalidad de los requisitos, toda vez que la actora se limitó a enviar el balance de la cuenta "Diferidos" sin aportar los documentos soporte de los registros en la contabilidad de conformidad con lo previsto en los artículos 771-2 del Estatuto Tributario y 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993.

En lo que tiene que ver con la destrucción de inventarios, la determinación oficial se fundamentó en los artículos 62 y 64 del Estatuto Tributario y el Concepto 008237 de la DIAN, vigente para la época de los hechos. El legislador no contempló la posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancías que conforman el inventario para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, pues, es claro que las pérdidas sufridas por la destrucción de bienes del activo movable que la ley autoriza, para los contribuyentes que utilizan el juego de inventarios, son distintas de las pérdidas de los activos fijos a que se refiere el artículo 148 del Estatuto Tributario.

Respecto a la diferencia en cambio, el contribuyente no demostró que los pasivos rechazados no eran contraídos con la casa matriz, por lo tanto, se considera patrimonio propio, tal como se expuso en el requerimiento especial, al tenor de los artículos 124 y 287 del Estatuto Tributario, razón por la cual no resulta aceptable como deducción la diferencia en cambio causada sobre estos pasivos. En cuanto a la sanción por omisión de activos, el artículo 649 del ordenamiento fiscal señala que cuando el contribuyente demuestre haber omitido activos o haya relacionado pasivos inexistentes en años anteriores, se impone una sanción equivalente al 5% del valor en que se haya disminuído el patrimonio por cada año en que se compruebe la inexactitud, sin exceder del 30%.

Frente a la negativa de practicar una inspección tributaria, el contribuyente tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y de acudir a los recursos de ley.

Finalmente, en relación con la alegada restitución de términos cuando le fue notificada a la actora la resolución que corrigió el acto administrativo, señaló que tal acto se refiere exclusivamente a la corrección de un error aritmético o de transcripción, a la luz de lo dispuesto en el artículo 866 del Estatuto Tributario, pues de ninguna manera se desconoció la naturaleza del acto principal.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró probada la excepción planteada por la demandada en cuanto al indebido agotamiento de la vía gubernativa y se declaró inhibida de emitir un pronunciamiento de fondo respecto de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución de Corrección. Además, negó las pretensiones respecto del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y su confirmatorio.

El *a quo*, con fundamento en los artículos 67 y 68 del Código Civil, éste último modificado por el artículo 60 del Código de Régimen Político y Municipal, y la sentencia del 17 de noviembre de 1995 de la Sección Cuarta, M.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos, concluye que el término para contabilizar el plazo de dos meses para interponer el recurso de reconsideración a que se refiere el artículo 720 del Estatuto Tributario, se cuenta a partir del día siguiente al de la notificación de la liquidación oficial de revisión, ya que éste término es de meses, no de días.

En el caso concreto está probado que la liquidación oficial de revisión se notificó el 28 de diciembre de 2006, de manera que el término para recurrir comenzaba el 29 de diciembre (viernes), por lo tanto los dos meses para recurrir que señala el artículo 720 del E.T. vencían el último día (el 28) del mes de febrero de 2007. Como la sociedad radicó el recurso el 1° de marzo de 2007, hecho que no está en discusión, el recurso fue interpuesto extemporáneamente, tal como lo entendió la Administración al inadmitirlo por esa razón.

En cuanto al argumento que el acto administrativo que corrigió la liquidación oficial prorrogó el término para interponer el recurso, es del caso tener en cuenta la sentencia del 9 de junio de 2005, Expediente 14407, según la cual del tenor del artículo 866 del Estatuto Tributario, no se deduce una variación en el conteo de los términos ni se reviven términos para acudir al contencioso administrativo.

Es así como, la Resolución de Corrección del 30 de enero de 2007 fue motivada por la Administración señalando que en la liquidación de revisión se cometieron errores de transcripción, sin modificar conceptos, cifras o valores de la liquidación, sin afectar en forma sustancial el contenido de la liquidación corregida. Por tanto, no resulta de recibo entender, como lo hace el demandante, que el término para interponer el recurso de vía gubernativa se debe contar desde la resolución de corrección, dado que ella forma un solo acto con la liquidación oficial de revisión y es la fecha de notificación de esta última la que tiene relevancia para el conteo del plazo de dos meses.

Entonces al haber interpuesto en forma extemporánea el recurso de reconsideración, la actora no agotó la vía gubernativa y el hecho de haber recurrido el acto que inadmitió el recurso no subsana la extemporaneidad contra la liquidación de revisión que es el acto cuya nulidad solicita el actor en la demanda. El agotamiento de la vía gubernativa, en este caso, se produce respecto del acto que inadmite el recurso por extemporáneo y no respecto de la liquidación oficial recurrida.

Al estar probada la excepción de indebido agotamiento de vía gubernativa, la demanda no cumple con el requisito a que se refiere el artículo 135 del C.C.A., lo que impide a la jurisdicción emitir pronunciamiento de fondo sobre los argumentos y pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Los argumentos de la apelante contra la sentencia del *a quo* son los siguientes:

No comparte la decisión del Tribunal de declararse inhibido para fallar, ya que si agotó la vía gubernativa. La demandante cumplió con todo el procedimiento que consagran los artículos 726 y 728 del Estatuto Tributario, conforme a los cuales el agotamiento de la vía gubernativa se presenta en el momento en que se notifica el auto que confirma el auto inadmisorio del recurso de reconsideración. En consecuencia, el fallo del *a quo* no podía ser inhibitorio por un indebido agotamiento gubernativo, ya que con esta decisión desconoció por completo el último inciso del artículo 728 del Estatuto Tributario.

El artículo 135 del C.C.A., tratándose de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, exige que el proceso administrativo se agote mediante acto expreso o presunto por silencio administrativo positivo. En el presente caso, el agotamiento de la vía gubernativa se produjo cuando se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra del auto que inadmitió el recurso de reconsideración.

Cuando la División Jurídico Tributaria de Grandes Contribuyentes profirió el auto confirmatorio del auto inadmisorio 2007000003 del 30 de abril de 2007, al ser notificado por edicto fijado entre los días 16 y 30 de mayo de 2007, en ésta última fecha se agotó debidamente la vía gubernativa. Tal auto confirmatorio cumple con los requisitos del artículo 135 del C.C.A. para ser susceptible de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, toda vez que el mismo es un acto expreso que puso término a un proceso administrativo por efecto de la ley, y así lo reconoció el

Tribunal al admitir la demanda y el Consejo de Estado en la sentencia de diciembre 11 de 1992, Exp. 4216, M.P. Dr. Jaime Abella Zárate.

Por tanto, el *a quo* debió resolver sobre la legalidad de los actos demandados, por lo que solicita revocar la sentencia recurrida y pronunciarse respecto de todos los actos demandados.

El término para presentar el recurso de reconsideración no venció el 28 de febrero de 2007, como equivocadamente lo interpretaron la demandada y el *a quo*, ya que la Resolución de corrección de enero 30 de 2007, notificada por correo el 2 de febrero de 2007, corrigió un aspecto sustancial de la liquidación de revisión al incrementar el desconocimiento de costos y deducciones en un valor de \$52.910.517. Con este incremento, la administración de impuestos violó las normas que rigen el debido proceso, porque ilegalmente modificó la base gravable del impuesto, incrementándola en \$52.910.517, acudiendo al procedimiento establecido en el artículo 866 del Estatuto Tributario y con fundamento en que el incremento obedeció a la corrección de un error aritmético o de transcripción, sin siquiera señalar a cuál error se estaba refiriendo.

En el presente caso, no existió un error de transcripción, como equivocadamente lo señaló el *a quo*, ya que la Administración pasó de desconocer en el requerimiento especial, un total de \$2.185.110.064 de deducciones por falta o improcedencia del documento soporte, a la suma de \$782.329.000 en la liquidación de revisión por el mismo concepto. Esta suma se incrementó al valor de \$835.239.517 en la Resolución de Corrección, sin allegar ningún argumento tendiente a demostrar el supuesto error aritmético o de transcripción. Por tanto, no es posible considerar que la modificación consistente en un aumento del rechazo de costos y deducciones sea un error de transcripción, pues en ningún momento se trastocó o se intercambiaron cifras en el formulario, sino que simplemente se decidió, por parte de la demandada, aumentar la base gravable del impuesto que había determinado previamente en la Liquidación Oficial de Revisión.

Por lo tanto, el término para interponer el recurso de reconsideración debió contarse a partir de la notificación de la Resolución de Corrección demandada, esto es, el 2 de febrero de 2007, por lo que dicho término corrió hasta el 3 de abril de 2007, siendo oportuna su interposición el 1º de marzo del mismo año. Sobre este punto transcribe apartes de la sentencia del 18 de marzo de 2006, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

La inadmisión ilegal del recurso de reconsideración, genera dos consecuencias necesarias: se viola el derecho de defensa y debido proceso y produce un silencio positivo a favor del contribuyente, por considerarse como admitido el recurso, el cual no fue fallado dentro del término establecido en el artículo 732 del Estatuto Tributario, conforme lo consagra el artículo 734 ib.

Al haberse inadmitido el recurso de reconsideración, la Administración negó la oportunidad para ejercer el derecho de defensa en los términos de los artículos 720 y siguientes del Estatuto Tributario. A la demandante se le pretermitió el término para exponer los argumentos por los cuales estaba en desacuerdo con las glosas planteadas en la liquidación oficial y en la resolución de corrección, situación que hace que todo el proceso esté viciado de nulidad.

Igualmente, como consecuencia de la nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y del auto confirmatorio de aquel, debe asumirse que dichos autos nunca existieron, por cuanto se encontraban viciados de nulidad desde el

momento de su expedición. Así las cosas, el recurso contra la liquidación de revisión debía resolverse dentro del año siguiente a la fecha de su debida presentación, esto es hasta el 1° de marzo de 2008 pero, a esa fecha, la Administración no lo resolvió, por lo que debe declararse el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente, en los términos del artículo 734 del Estatuto Tributario.

En relación con el desconocimiento de pasivos y deducciones y la adición de los activos fijos y parte de los ingresos, la apelante reiteró lo expresado en la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró en síntesis los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** insiste en que para la liquidación de revisión expedida y notificada el 28 de diciembre de 2006 comenzó a correrle el plazo¹⁶ el 29 de diciembre de tal año, luego quedó en firme el 28 de febrero de 2007, y la sociedad presentó el recurso de reconsideración hasta el 1° de marzo de 2007, pasando por alto el artículo 64 del Código Civil.

En cuanto a la Resolución de Corrección, manifestó que sólo se procedió a corregir el resultado que debía dar por los costos y deducciones desconocidas. Así, en la liquidación de revisión, los costos y deducciones rechazadas fueron de \$ 219.436.680 y \$615.802.837, anotando como resultado \$ 782.329.000, mientras que en la resolución de corrección se muestra que la sumatoria de tales partidas desconocidas es de \$835.239.517, que es el guarismo correcto, rectificación que, además, no requiere de mayor explicación.

En cuanto a que, conforme al inciso final del artículo 728 del Estatuto Tributario, la providencia que confirma el auto que no admite el recurso, agota la vía gubernativa en el momento de su notificación, considera que el actor se equivoca al hacer una indebida aplicación de la norma, ya que ésta se refiere es al auto confirmatorio del auto inadmisorio, pero nunca contra el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, luego, la liquidación oficial quedó en firme el 28 de diciembre de 2006, porque no fue objetada dentro del término perentorio del artículo 720 del Estatuto Tributario.

Sobre la ocurrencia del silencio administrativo positivo, solicita que no se tenga en cuenta este argumento, pues la Administración no tuvo la oportunidad de refutarlo en la vía gubernativa presentándose una flagrante violación al derecho de defensa. Sobre los aspectos de fondo, reitera lo expuesto en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** considera que la sentencia recurrida debe ser confirmada, porque la liquidación oficial de revisión fue notificada el 28 de diciembre de 2006, luego, el contribuyente debió interponer el recurso entre el 29 de diciembre de 2006 y el 28 de febrero de 2007, por tal razón, el recurso de reconsideración presentado el 1° de marzo de 2007 fue extemporáneo.

Sobre la Resolución de Corrección 310632007000001 del 30 de enero de 2007, la Administración corrigió errores aritméticos y de transcripción cometidos en el memorando explicativo, mas no renglones de la declaración de renta diferentes a

¹⁶ Art. 720 E.T.

los modificados en la liquidación oficial, que impliquen aspectos sustanciales, ya que el total de los costos y deducciones rechazados era de \$835.239.517 y no de \$782.329.000 que mencionó en el memorando explicativo. Es decir, tal corrección no afectó la base gravable, ni otros aspectos sustanciales, se trató de una corrección conforme al artículo 866 del Estatuto Tributario, respecto de la cual no procede ningún recurso y, como tal, no tiene la virtud de ampliar el término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, el recurso fue extemporáneo y su inadmisión estuvo ajustada a derecho.

Respecto a la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, el apelante invoca el artículo 728 del Estatuto Tributario, pero el artículo 726 dispone que la Administración debe dictar el auto inadmisorio del recurso cuando no se cumplan los requisitos del artículo 722, dentro de los cuales se encuentra el de la interposición oportuna del recurso. Contra el consecuente auto inadmisorio procede el recurso de reposición, al cual se refiere el artículo 728 invocado por la demandante, norma que se está refiriendo al agotamiento de la vía gubernativa frente a la actuación de inadmisión del recurso de reconsideración y no frente a la actuación de determinación del impuesto, como lo plantea la contribuyente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala establecer, en primer término, si la actora, para acudir a esta jurisdicción, agotó previamente la vía gubernativa respecto de los actos demandados, como lo dispone el artículo 135 del C.C.A., lo que determinará la competencia de esta Corporación para analizar los aspectos de fondo discutidos en la actuación administrativa demandada.

La Sala ha indicado¹⁷ que 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.

En efecto, se ha precisado que *“La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que 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”*¹⁸.

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]); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2]), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

¹⁷ Sentencia del 25 de marzo del 2010, Exp. 16831, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Sentencia de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

En materia tributaria, en virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación 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 especial¹⁹.

Ahora bien, los requisitos del recurso de reconsideración están consagrados en el artículo 722 del Estatuto Tributario²⁰, si se incumple alguno de ellos, la Administración debe, mediante auto, inadmitir el recurso²¹. 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 [párrafo] del Estatuto Tributario).

Precisamente, frente al argumento de la recurrente, según el cual, en este caso, el agotamiento de la vía gubernativa se produjo cuando se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra el auto que inadmitió el recurso de reconsideración, es oportuno reiterar la jurisprudencia de la Sala que al respecto ha considerado:

*“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el párrafo 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”²². 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 [...]*²³.

Así, es claro que, de una parte, no puede confundirse el agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión, con la decisión de los recursos interpuestos contra el acto que inadmitió el recurso de reconsideración, pues, de lo contrario, respecto de la liquidación oficial no existiría para la Administración la oportunidad de revisar su propia decisión, que es precisamente la finalidad del agotamiento de la vía gubernativa, como ya se expuso. De otra parte, si bien es posible acudir a la jurisdicción contencioso administrativa cuando el recurso de reconsideración ha sido inadmitido, sólo procederá el estudio de fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demuestre la ilegalidad del auto inadmisorio.

Entonces, lo hasta aquí señalado permite desestimar el argumento de la parte recurrente en cuanto al cumplimiento del presupuesto procesal de agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión, por el hecho de

¹⁹ En el mismo sentido, sentencia del 25 de marzo del 2010, Exp. 16831, antes citada.

²⁰ 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.

²¹ Arts. 726 a 728 E.T.

²² Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

²³ Exp. 14589. M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

haber interpuesto el recurso de reposición contra el auto de inadmisorio del recurso.

No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia a que se ha hecho mención, debe la Sala estudiar la legalidad de la decisión de inadmisión del recurso de reconsideración, pues si no resulta ajustada a derecho podrá anularse ese acto y entrar a estudiar de fondo las pretensiones de la demanda, de lo contrario, esta Sala deberá confirmar la decisión inhibitoria del *a quo* por falta de agotamiento de la vía gubernativa, ya que la inadmisión del recurso impidió que la Administración se pronunciara sobre lo que allí se planteó.

En este caso, la demandada inadmitió el recurso de reconsideración presentado por la demandante por extemporáneo, toda vez que había transcurrido el término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, esto es, los 2 meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión. En el auto inadmisorio, la Administración explicó que, según constancia de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, esta fue recibida por la actora, el 28 de diciembre de 2006²⁴, luego, en aplicación del artículo 67 del Código Civil, el plazo para interponer el recurso de reconsideración empezó a contarse el día siguiente al de la notificación, es decir, el 29 de diciembre de 2006, así el término venció el 28 de febrero de 2007 y la demandante lo presentó el 1º de marzo siguiente.

La actora sostiene que dicho plazo debe entenderse ampliado, en virtud de la expedición de la Resolución de Corrección de la Liquidación Oficial de Revisión, acto que fue notificado el 2 de febrero de 2007²⁵, luego el término para interponer el recurso de reconsideración vencía el 3 de abril de 2007, lo que hace oportuna su presentación.

Esta Sala advierte que, de conformidad con el artículo 866 del Estatuto Tributario, los actos administrativos tributarios pueden corregirse cuando en ellos se ha incurrido en errores aritméticos o de transcripción. El citado artículo señala lo siguiente:

ARTICULO 866. *Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso administrativa.*

En relación con el criterio según el cual la corrección del acto amplía el plazo, para efectos de interponer los recursos ante la Administración, la Sala ha señalado:

“Nótese cómo del contenido de la norma no se concluye que los términos que estén corriendo inicien nuevamente, o que la corrección prolongue los mismos pues tal como se indicó las correcciones realizadas con base en dicho artículo no son de carácter sustancial, sino que se trata de simples errores como se dijo de transcripción o aritméticos.

“Así las cosas el acto administrativo por medio del cual se efectúa la corrección de que trata el artículo 866 del Estatuto Tributario conforma una unidad con el acto administrativo corregido por lo cual participa de su misma naturaleza para todos los efectos, inclusive

²⁴ Aspecto no discutido por la actora. (Fl. 6677 – Planilla de entrega de ADPOSTAL).

²⁵ Fl. 6768

para su impugnación, sin que ello implique que se desconozca el derecho de defensa.

(...)

“Al contrario de lo afirmado por la apelante la Jurisprudencia transcrita si tiene aplicación en el presente caso, pues como puede verse en la misma se indica con toda claridad que la facultad de corrección que le otorga el artículo 866 del Estatuto Tributario a la Administración no tiene la virtud de revivir los términos respecto del acto administrativo corregido, en dicha oportunidad para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa y en el presente para interponer validamente el recurso de reconsideración”²⁶.

Entonces, del criterio jurisprudencial transcrito se establece que la corrección de errores cometidos en liquidaciones oficiales y, en general, en actos administrativos de orden tributario, no amplía ni revive términos para llevar a cabo las actuaciones sometidas a plazos legales. Por lo tanto, el conteo del término perentorio de dos meses para interponer el recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales, se hace a partir de la notificación de la liquidación oficial, independientemente de que con posterioridad a ella se haya corregido en aspectos no sustanciales.

En el *sub examine*, la Administración expidió la Resolución de Corrección para corregir algunos errores de la liquidación oficial de revisión, sin embargo, contrario a lo estimado por la demandante, los errores no fueron de orden sustancial sino aritméticos y de transcripción como lo ha sostenido la demandada durante el proceso.

En efecto, en el punto 4.7 de la liquidación de revisión²⁷ se observa que el total desconocido por costos y deducciones es de \$782.329.000, siendo lo correcto la suma de \$835.239.517, ya que se trata del rechazo de costos por \$219.436.680 (renglón 70), \$184.500.000 por gastos operacionales de ventas (renglón 74), \$273.644.837 por deducción pago a personas naturales y \$157.658.000 por pago de honorarios (renglón 73); en consecuencia son valores que se desconocieron en la liquidación de revisión pero que al momento de sumarlos en el anexo explicativo fueron totalizados por un valor incorrecto.

Igualmente, en la página 48 de la liquidación oficial²⁸, se señala que respecto de la diferencia en cambio, el valor solicitado como deducción en el renglón 77 era de \$2.615.115.760 siendo el correcto \$2.615.115.716, y el valor rechazado de \$2.031.758.593 siendo el correcto \$2.031.758.549, lo que arrojó una diferencia de \$44.

Por consiguiente, no son acertadas las apreciaciones del apelante al señalar que en el acto de corrección se aumentaron los valores rechazados porque, como se explica, se trató básicamente de errores aritméticos y de transcripción en la parte explicativa de la liquidación oficial, sin afectar la parte sustancial del acto.

En consecuencia, no resulta procedente el argumento de la recurrente sobre la ampliación del plazo para interponer el recurso de reconsideración ni la nulidad de la actuación, por virtud de la corrección a la Liquidación Oficial de Revisión.

²⁶ Sentencia del 9 de junio de 2005, Exp. 14407, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁷ Fl. 72 c.p.

²⁸ Fl. 90 c.p.

Adicionalmente, se precisa que la demandante, para sustentar la ampliación del término, también ha hecho referencia a la sentencia del 18 de marzo de 2006, Exp. 14778, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, sin embargo en dicha oportunidad el asunto debatido no se contrajo a la corrección de la liquidación oficial de revisión, sino a la posibilidad que tiene la Administración para ampliar el requerimiento especial y al término para dar respuesta a esta ampliación, regulada expresamente por el artículo 708 E.T., asunto sustancialmente distinto al supuesto fáctico que ahora se debate.

En este orden de ideas, se observa que la liquidación oficial de revisión fue notificada al contribuyente el 28 de diciembre de 2006, es decir, que los 2 meses para interponer el recurso de reconsideración vencían el 28 de febrero de 2007, sin que la Resolución de Corrección haya modificado tal plazo.

En efecto, el conteo del término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, inicia *el mismo día de la notificación* y no al día siguiente, como lo ha expuesto la Sala en diferentes oportunidades, con fundamento en las consideraciones, que ahora se reiteran²⁹:

Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, porque ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre el tema, siendo las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal, aplicables *“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 corresponda³⁰.

²⁹ Sentencias del 30 de agosto de 2007, Exp. 15517, M.P. Dra. Ligia López Díaz, del 23 de abril de 2009, Exp. 16536, M.P. Dr. Héctor Romero Díaz, de 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 15 de julio de 2010, Exp. 16919, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁰ 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*).

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 inhábiles³¹; 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.

Por lo tanto, la Sala 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 se señaló en 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”³².

En el caso que nos ocupa, como la interposición del recurso se produjo el 1º de marzo del 2007, su presentación fue extemporánea, pues como se precisó, el plazo para su interposición era el 28 de febrero de 2007, tal como lo señaló el auto inadmisorio, lo que ocasionó que no se diera cumplimiento al término legal de los dos meses de que tratan los artículos 720 y el literal b) del artículo 722 del Estatuto Tributario y que, por ende, no se agotara previamente la vía gubernativa como presupuesto procesal para interponer esta acción contra la liquidación oficial de revisión.

Por esa misma razón, no es procedente el argumento de la recurrente sobre la configuración del silencio administrativo positivo, pues el acto presunto surgiría en el supuesto de que el recurso hubiera cumplido todos los requisitos previstos en el artículo 722 del Estatuto Tributario, lo que no ocurre en este caso.

Por lo expuesto, no prospera el recurso de apelación. En consecuencia, la Sala confirmará el numeral 1º de la decisión impugnada, en cuanto se inhibió de emitir pronunciamiento de fondo. Sin embargo, en virtud de la congruencia de la sentencia, se revocará el numeral 2º, por cuanto esa determinación se incluye dentro del fallo

³¹ 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.”

³² Sentencia del 17 de noviembre de 1995, Exp. 7200, M.P. Consuelo Sarria Olcos.

inhibitorio, en atención a que se estableció la legalidad de los autos inadmisorios y, por ende, el no agotamiento de la vía gubernativa.

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

1. **REVÓCASE** el numeral 2º de la sentencia del 14 de mayo de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **CONFÍRMASE** en lo demás, la sentencia apelada.

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
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ