

**AGOTAMIENTO DE VIA GUBERNATIVA - Finalidad / PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA - Se garantiza al cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda**

El agotamiento de la vía gubernativa consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos; persigue que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el fin de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de proceso judicial. Como lo ha precisado la Sala “la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”.

**ACTO QUE DA POR NO PRESENTADA LA DECLARACION - En este caso el recurso que agota la vía gubernativa es el de apelación / RECURSO DE APELACION - Debe interponerse contra el acto que da por no presentada la declaración para agotar vía gubernativa / ACTO DECLARATIVO PARA TENER COMO NO PRESENTADA LA DECLARACION - Obligatoriedad**

Aunque en materia tributaria el artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que, de manera general, contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, indispensable para agotar la vía gubernativa, en el caso del acto que tiene por no presentada la declaración [580 ibídem], el recurso que agota la vía gubernativa es el de apelación [artículos 50 y siguientes del Código Contencioso Administrativo]. Lo anterior porque la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para considerar como no presentadas las declaraciones tributarias no opera “ipso jure” o de pleno derecho, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada.

**APODERADOS GENERALES - El poder para suscribir y presentar las declaraciones tributarias cuando el apoderado no actúa como abogado debe otorgarse mediante escritura pública / DECLARACION TRIBUTARIA - El poder que otorga el contribuyente para suscribirla debe hacerse mediante escritura pública cuando no es abogado**

La razón por la cual la DIAN tuvo por no presentada la declaración de renta, como se dijo, obedeció a que no fue firmada por la contribuyente sino por uno de sus hijos a quien, según lo dijo, autorizó verbalmente. Si bien es cierto, el mandato, en general, es consensual y bien puede un contribuyente constituir mandatario para que presente y suscriba una declaración tributaria, también es verdad que el artículo 572-

1 del Estatuto Tributario dispone que el poder para suscribir y presentar las declaraciones tributarias cuando se haga a través de apoderado general o especial, si éste no actúa como abogado, requiere que se otorgue mediante escritura pública.

**NOTIFICACION POR CORREO - Al efectuarse antes de la inexecutable parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario se debe inaplicar por inconstitucional por violar el debido proceso**

Para la fecha de los actos acusados estaba vigente el texto íntegro del artículo 566 del Estatuto Tributario, conforme al cual la notificación postal se entendía surtida en la fecha de introducción al correo de la copia del acto. Pero, entender la fecha de la notificación la de la introducción al correo, constituye una violación al debido proceso y dentro del mismo, al principio de publicidad, pues, los actos administrativos sólo pueden entenderse notificados por el administrado cuando su conocimiento se produzca efectivamente, de manera tal que le permita impugnarlo “y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia”, como lo sostuvo la Corte Constitucional al declarar inexecutable la norma citada en la sentencia C-096 de 2001. Sin embargo, las sentencias de la Corte Constitucional sobre executable tienen efectos hacia el futuro (artículo 45 de la Ley 270 de 1996) de manera que para las situaciones que se presentaron antes de la sentencia, como el caso bajo análisis, debe inaplicarse el artículo 566 del Estatuto Tributario por inconstitucional, como quiera que viola los principios constitucionales mencionados; en consecuencia, debe entenderse notificado el acto cuando el contribuyente reciba el correo, hecho que debe probar para establecer la fecha cierta de notificación.

**RECURSO DE APELACION - Su presentación extemporánea no agota vía gubernativa / VIA GUBERNATIVA - No se agota cuando se presenta extemporáneamente el recurso de apelación**

La presentación extemporánea del recurso de apelación, como en este caso, surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto, es decir, no se agota la vía gubernativa, que según el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, acontece cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, o cuando éste se haya decidido; y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los de reposición y queja. La demandante tampoco podía acudir a la Jurisdicción en virtud del artículo 135 ibídem, que excepcionalmente permite demandar directamente cuando las autoridades “no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes”, pues no fue éste el caso que aquí se presentó.

**Nota de Relatoría:** Aclaración de voto de la doctora Ligia López Díaz. Se citan sentencias de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; 8 de marzo de 1.996, Exp. 7471, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, de 5 de julio de 1996, Exp. 7770, C.P. Dra. Consuelo Sarria O., de 12 de junio de 1.998, Exp.8735, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de 7 de julio de 1998, Exp. 8738, C.P. Dr. Daniel Manrique G. y de 5 de mayo de 2000, Exp. 9848, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva y 10 de febrero de 2005, Exp. 14054, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ**

Bogotá, D.C., doce (12) de febrero de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 50001-23-31-000-1999-90093-01(15463)**

**Actor: BERTHA GARCIA DE FORERO**

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

### **FALLO**

Decide la Sala la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de BERTHA GARCÍA DE FORERO contra los actos por los cuales LA DIAN tuvo por no presentada la declaración de renta de 1994.

### **ANTECEDENTES**

El 12 de junio de 1995 BERTHA GARCÍA DE FORERO presentó la declaración de renta de 1994, en la que determinó un saldo a pagar de \$6.708.000.

El 15 de octubre de 1998 LA DIAN profirió el auto declarativo 00036 mediante el cual tuvo por no presentada la declaración de renta de 1994 de la demandante porque estaba firmada por una persona diferente, como lo reconoció en la declaración libre y espontánea rendida ante la DIAN. El mismo día, la Administración introdujo al correo copia de dicho acto.

EL 20 de octubre de 1998 la DIAN notificó por correo el auto aclarativo 00042 para corregir que el número consecutivo del auto declarativo era 00003 y no 00036 como había quedado registrado.

El 28 de octubre de 1998 la contribuyente interpuso reposición y subsidiario de apelación contra el auto declarativo, los cuales fueron rechazados mediante Resolución 00001 de 27 de noviembre de 1998, por extemporáneos y porque no fueron presentados personalmente.

### **LA DEMANDA**

BERTHA GARCÍA DE FORERO solicitó la nulidad del auto declarativo, del auto aclarativo y de la resolución que rechazó los recursos. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que la declaración de renta de 1994 presentada el 12 de junio de 1995 tiene plena validez para todos los efectos legales.

La actora invocó como normas vulneradas los artículos 2, 29 y 228 de la Constitución Política y 714, 746 y 768 del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló así:

#### **Agotamiento de la vía gubernativa**

El auto declarativo de 15 de octubre de 1998 que tuvo por no presentada la declaración fue aclarado por auto 000042 que se notificó el 20 de octubre del mismo año, sin embargo, la DIAN rechazó los recursos interpuestos por extemporáneos, para cuyo efecto, contó el término para su interposición desde la notificación del acto inicial y no desde la notificación del auto aclarativo.

Los artículos 51 y 60 del Código Contencioso Administrativo no exigen que los recursos deban ser presentados personalmente, sino que se presenten ante el funcionario que dictó la decisión, que fue lo que hizo la demandante, razón por la cual no procedía su rechazo.

#### **Validez de la declaración**

La declaración no fue firmada por la contribuyente porque el día del vencimiento no se encontraba en la ciudad, sin embargo, con el fin de cumplir con la obligación tributaria y de buena fe, autorizó verbalmente a sus hijos para que firmaran por ella y presentaran la declaración, sin embargo, la DIAN de manera injusta y en exceso formalista, consideró no válida la declaración.

La declaración contiene la realidad económica de la contribuyente y fue reconocida, por tanto, se trata de un documento auténtico, es plena prueba contra la demandante, se presume veraz y su contenido y autoría no fueron desvirtuados por la Administración. Además, en la diligencia de reconocimiento que se adelantó ante la DIAN, la demandante no presentó ninguna objeción a la firma de la declaración, es decir, la acogió.

#### **Firmeza de la declaración**

La declaración de renta de 1994 se presentó el 12 de junio de 1995, por tanto, el 12 de junio de 1997 quedó en firme porque hasta esa fecha no le habían notificado a la demandante requerimiento especial ni liquidación sustitutiva ninguna; sólo hasta el 18 de septiembre de 1998 se adelantó la diligencia de reconocimiento y el 15 de octubre de ese año se expidió el auto declarativo, cuando ya la DIAN no tenía competencia para ello.

La firma contenida en la declaración gozó de presunción de veracidad por dos años y si no fue desvirtuada durante ese término, todos los datos de la declaración, incluso la firma, quedaron en firme.

La caducidad de la facultad de la Administración para revisar las declaraciones tributarias opera *ipso jure*, pasado el término, la DIAN no puede emitir ningún acto que reviva la facultad extinguida; no necesita alegarse, ni se requiere procedimiento alguno, sólo debe ser reconocida por vía administrativa o judicial.

### **ADECUACIÓN DE LA INSTANCIA**

Por auto de Ponente de 22 de septiembre de 2005 se declaró la nulidad de todo lo actuado a partir del auto de 11 de octubre de 1999 por el cual el Tribunal Administrativo del Meta admitió la demanda, pues, el proceso carece de cuantía y como los actos demandados fueron expedidos por una autoridad del orden nacional, su conocimiento corresponde al Consejo de Estado en única instancia (fl.131 c.p.).

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN contestó extemporáneamente la demanda.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada** solicitó que se declarara probada la excepción de inepta demanda por no agotamiento de la vía gubernativa, pues, la reposición y la apelación contra el auto declarativo fueron extemporáneas. El hecho de que se hubiera aclarado el auto declarativo no significa que la contribuyente tuviera más tiempo para recurrir, pues, el mismo acto señalaba que contra él no procedían recursos por la vía gubernativa.

La actuación administrativa es legal, pues, según el artículo 580 del Estatuto Tributario una de las causales para dar por no presentada una declaración es que no se presente firmada por quien debe cumplir el deber formal de declarar, por lo que en el caso de la actora se puede concluir que la obligación formal de declarar no existió y como el término de firmeza está previsto para modificar o corregir las declaraciones, no es aplicable el artículo 714 del Estatuto Tributario. Para sancionar y liquidar de aforo las declaraciones que se dan por no presentadas las normas otorgan a la Administración cinco años.

Ni la **demandante** ni el **Ministerio Público** presentaron alegatos de conclusión.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide si la declaración de renta de 1994 de BERTHA GARCÍA DE FORERO se tiene por no presentada en razón de que la contribuyente no firmó el denuncia rentístico sino que autorizó a uno de sus hijos para que firmara por ella.

Antes de decidir el problema jurídico planteado, la Sala debe examinar si se agotó la vía gubernativa, presupuesto para que proceda la acción de nulidad y restablecimiento [135 del Código Contencioso Administrativo].

El agotamiento de la vía gubernativa consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos; persigue que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el fin de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de proceso judicial.

Como lo ha precisado la Sala *“la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que **incluye la presentación dentro de la oportunidad legal**, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla<sup>1</sup>”* (Negrita fuera del texto).

Aunque en materia tributaria el artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que, de manera general, contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, indispensable para agotar la vía gubernativa, en el caso del acto que tiene por no presentada la declaración [580 *ibídem*], el recurso que agota la vía gubernativa es el de apelación [artículos 50 y siguientes del Código Contencioso Administrativo].

Lo anterior porque la ocurrencia de cualquiera de las causales del artículo 580 del Estatuto Tributario, para considerar como no presentadas las declaraciones tributarias no opera *“ipso jure”* o de pleno derecho, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada<sup>2</sup>.

Del examen de la actuación se advierte que el 15 de octubre de 1998 la DIAN expidió el auto declarativo 00036 que tuvo por no presentada la declaración de renta de la actora de

---

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

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, entre otras, Sentencias de 8 de marzo de 1.996, Exp. 7471, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, de 5 de julio de 1996, Exp. 7770, C.P. Dra. Consuelo Sarria O., de 12 de junio de 1.998, Exp.8735, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de 7 de julio de 1998, Exp. 8738, C.P. Dr. Daniel Manrique G. y de 5 de mayo de 2000, Exp. 9848, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

1994, en cuyo artículo 2 advirtió que contra él procedía el recurso de reposición y/o apelación, que debería interponerse dentro de los cinco días siguientes a su notificación ante la División para el Control y Penalización Tributaria.

La razón por la cual la DIAN tuvo por no presentada la declaración de renta, como se dijo, obedeció a que no fue firmada por la contribuyente sino por uno de sus hijos a quien, según lo dijo, autorizó verbalmente. Si bien es cierto, el mandato, en general, es consensual y bien puede un contribuyente constituir mandatario para que presente y suscriba una declaración tributaria, también es verdad que el artículo 572-1 del Estatuto Tributario dispone que el poder para suscribir y presentar las declaraciones tributarias cuando se haga a través de apoderado general o especial, si éste no actúa como abogado, requiere que se otorgue mediante escritura pública.

Ahora bien, para la fecha de los actos acusados estaba vigente el texto íntegro del artículo 566 del Estatuto Tributario, conforme al cual la notificación postal se entendía surtida en la fecha de introducción al correo de la copia del acto. Pero, entender la fecha de la notificación la de la introducción al correo, constituye una violación al debido proceso y dentro del mismo, al principio de publicidad, pues, los actos administrativos sólo pueden entenderse notificados por el administrado cuando su conocimiento se produzca efectivamente, de manera tal que le permita impugnarlo *“y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia”*, como lo sostuvo la Corte Constitucional al declarar inexecutable la norma citada en la sentencia C-096 de 2001.

Sin embargo, las sentencias de la Corte Constitucional sobre exequibilidad tienen efectos hacía el futuro (artículo 45 de la Ley 270 de 1996) de manera que para las situaciones que se presentaron antes de la sentencia, como el caso bajo análisis, debe inaplicarse el artículo 566 del Estatuto Tributario por inconstitucional, como quiera que viola los principios constitucionales mencionados; en consecuencia, debe entenderse notificado el acto cuando el contribuyente reciba el correo, hecho que debe probar para establecer la fecha cierta de notificación.

Como la demandante no informó ni probó la fecha en que se notificó el auto declarativo, pero manifestó que el auto aclarativo, que fue posterior, se notificó el 20 de octubre de 1998 (folios 2 y 6 del c.ppal.), y así lo confesó su apoderado en la demanda (artículo 197 C.P.C.), luego, ésta es la fecha que ha de tenerse en cuenta para contar el término de cinco días para interponer el recurso contra el auto declarativo, que debió ser a más tardar hasta el **27 de octubre** de ese año, por lo que el recurso de reposición y subsidiario de apelación interpuesto sólo el **28 de octubre siguiente**, fue extemporáneo, y cuando ya se encontraba en firme el acto definitivo.

La presentación extemporánea del recurso de apelación, como en este caso, surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto, es decir, no se agota la vía gubernativa, que según el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, acontece cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, o cuando éste se haya decidido; y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los de reposición y queja. La demandante tampoco podía acudir a la Jurisdicción en virtud del artículo 135 ibídem, que excepcionalmente permite demandar directamente cuando las autoridades “no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes”, pues no fue éste el caso que aquí se presentó<sup>3</sup>.

En consecuencia, como falta el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa, sin que pueda subsanarse, no puede haber pronunciamiento de fondo sino inhibitorio, como en efecto se declarará.

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:**

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

**RECONÓCESE** a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderada de la demandada.

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

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**  
ACLARA VOTO

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

**NÉSTOR HUMBERTO MARTÍNEZ NEIRA**  
CONJUEZ

---

<sup>3</sup> En este sentido ver sentencia de 10 de febrero de 2005, Exp. 14054, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.



**DECLARACION TRIBUTARIA - Los defectos puramente formales que la dan por no presentada afectan el fisco, con la consecuencia de que la obligación que allí constaba, también pierde valor de título ejecutivo / ACTO QUE DA POR NO PRESENTADA LA DECLARACION - No son claros los beneficios de esta figura y, por el contrario, se percibe como el paradigma indeseable de la primacía de las formas sobre lo sustancial.**

En el presente caso, resulta incomprensible que existiendo el reconocimiento expreso del contribuyente sobre el contenido del denuncia tributario presentado por un tercero, la Administración tenga que dejarlo sin efecto, con la consecuencia de que la obligación que allí constaba, también pierde valor de título ejecutivo. El legislador debe prever una manera fácil y eficiente para subsanar estos errores puramente formales de los declarantes, o bien reflexionar sobre la conveniencia de tener por no presentadas las declaraciones, pues no son claros los beneficios de esta figura y, por el contrario, se percibe como el paradigma indeseable de la primacía de las formas sobre lo sustancial.

### **ACLARACION DE VOTO DE LIGIA LOPEZ DIAZ**

Bogotá D.C., Veinticinco (25) de febrero de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 500012331000 1999 90093 01 (15463)**

**Actor: BERTHA GARCIA DE FORERO**

**Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ**

Es una oportunidad para que se observe la necesidad de reformar la normatividad que dispone tener por no presentada una declaración tributaria, cuando se incurre en defectos puramente formales, generando un efecto inconveniente, incluso para el fisco.

En el presente caso, resulta incomprensible que existiendo el reconocimiento expreso del contribuyente sobre el contenido del denuncia tributario presentado por un tercero, la Administración tenga que dejarlo sin efecto, con la consecuencia de que la obligación que allí constaba, también pierde valor de título ejecutivo.

El legislador debe prever una manera fácil y eficiente para subsanar estos errores puramente formales de los declarantes, o bien reflexionar sobre la conveniencia de tener por no presentadas las declaraciones, pues no son claros los beneficios de esta figura y, por el contrario, se percibe como el paradigma indeseable de la primacía de las formas sobre lo sustancial.

LIGIA LÓPEZ DÍAZ