

AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho / VIA GUBERNATIVA – Agotamiento / RECURSO DE RECONSIDERACION – Agota la vía gubernativa en materia tributaria / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Su contestación permite que se acuda directamente a la jurisdicción contencioso administrativa / VIA GUBERNATIVA - Para eximirse de su agotamiento el contribuyente debe responder adecuadamente el requerimiento especial

Uno de los presupuestos de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es el agotamiento de la vía gubernativa, consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo. Este presupuesto se traduce, esencialmente, en la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de revocarlas, modificarlas o aclararlas, es decir, es momento en el cual las autoridades administrativas pueden rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial. La Sala ha considerado que “la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla” (Negrita fuera del texto). Ahora bien, el agotamiento de la vía gubernativa en el proceso administrativo general acontece cuando contra los actos administrativos no proceda ningún recurso (artículo 62 [1] *ibídem*); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2] *ibídem*) y, cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja (artículo 63 *ibídem*). En materia tributaria, el agotamiento de la vía gubernativa requiere de la interposición del recurso de reconsideración, regulado de manera especial por el artículo 720 del Estatuto Tributario, el cual procede contra las liquidaciones oficiales,

entre otros actos. Éste deberá interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”. Según el párrafo del artículo citado, se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción, sólo si el contribuyente ha atendido en debida forma el requerimiento especial. Por lo tanto, sólo procede esta excepción cuando se trata de una liquidación oficial de revisión.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIEITNO CIVIL – ARTICULO 135

RECURSO DE RECONSIDERACION – Si no cumple los requisitos del artículo 130 del Decreto 523 de 1999 se puede inadmitir / INADMISION DEL RECURSO DE RECONSIDERACION – La notificación del acto que la confirma agota la vía gubernativa / AUTO INADMISORIO DEL RECURSO DE RECONSIDERACION – Si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión se puede estudiar de fondo la modificación de la declaración / SENTENCIA INHIBITORIA – Hay lugar cuando no hay agotamiento de la vía gubernativa

El recurso de reconsideración debe reunir los requisitos previstos en el artículo 130 del Decreto 523 de 1999. En caso de que no se cumpla alguno de ellos, la Administración debe dictar auto de inadmisión (artículo 134 ibídem) contra el que procede el recurso de reposición. Si se confirma la inadmisión, la vía gubernativa se agotará en el momento de la notificación de esa providencia (artículo 135 ibídem). En consecuencia, como se dijo al inicio de las consideraciones, sólo si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión del recurso se puede estudiar de fondo la modificación a la declaración del impuesto de industria y comercio de la sociedad demandante. De lo contrario, la Sala se declarará inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo por no agotamiento de la vía gubernativa. En consecuencia, como se dijo al inicio de las consideraciones, sólo si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión del recurso se puede estudiar de fondo la modificación a la declaración del impuesto de industria y comercio de la sociedad demandante. De lo contrario, la Sala se declarará inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo por no agotamiento de la vía gubernativa.

FUENTE FORMAL: DECRETO 523 DE 1999 - ARTICULO 130

TERMINOS EN MATERIA TRIBUTARIA – Para su regulación debe remitirse al Código de Régimen Político y Municipal / PLAZOS EN DIAS MESES O AÑOS – Se entienden que terminan a la media noche del último día del plazo / PRIMER DIA DEL PLAZO – Significa el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido

en días / PLAZO EN MESES O AÑOS – Comienza a correr de mes a mes o año a año / PRIMER DIA DEL PLAZO – Fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del término / RECURSO DE RECONSIDERACION – El primer día del plazo es el de la notificación del acto recurrido / EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO DE RECONSIDERACION – Surte el mismo efecto de no haberlo interpuesto

Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, comoquiera que ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre el tema, pues, las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal, se aplican “en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”(art. 59). El artículo 59[1] citado establece que “Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”; y el inciso segundo prevé que “El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 ó 31 días, y el plazo de un año de 365 ó 366 días según los casos”. Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. Por ello, cuando la norma se refiere, en este caso, al “primer día de plazo” significa la fecha de la notificación o el del acto procesal que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda. Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles; es decir, cuando el plazo se fija en meses o años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación. En esta materia no tiene cabida el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil según el cual “Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda”, pues es una disposición específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente a la de los actos administrativos. En desacuerdo con la decisión del Tribunal, que comparte la

posición de la demandante, 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. Sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos la Sala se ha pronunciado en varias ocasiones, como el plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación, o para expedir el requerimiento especial (dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar), dar su respuesta (tres meses desde la notificación del requerimiento) o para expedir la liquidación oficial (seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el requerimiento) o para recurrirla. Por las razones expuestas, para la Sala, los dos meses para interponer el recurso de reconsideración no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 720 del Estatuto Tributario y la norma local expresamente disponen que el término inicia el día de la notificación del acto. En los anteriores términos, como la presentación extemporánea del recurso de reconsideración tiene el mismo efecto de no haberse interpuesto, la Sala encuentra que falta el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa, el cual no es subsanable.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la contabilización de términos en materia tributaria se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 30 de agosto de 2007, Rad. 15517, M.P. Ligia López Díaz, 23 de abril de 2009, Rad. 16536, M.P. Héctor Romero Díaz y 25 de marzo de 2010, Rad. 16831, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C. quince (15) de julio de dos mil diez (2010)

Radicación: 76001-23-25-000-2003-00496-01-**16919**
DEMANDANTE: **ALMACENES ÉXITO S.A.**
C/MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI
IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

1998

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 13 de julio de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que dispuso:

PRIMERO. Declárase la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- a) Liquidación oficial de revisión N° 098 de 25 de abril de 2002 por medio de la cual se modifica la declaración privada por el impuesto de Industria y Comercio del año gravable 1998.
- b) Auto inadmisorio N° 029 de julio 9 de 2002 por medio del cual se inadmite el Recurso de reconsideración.
- c) Resolución N° 374 de octubre 07 de 2002, por medio del cual se resuelve el Recurso de Reposición a la sociedad Almacenes Éxito S.A.

SEGUNDO: Restablézcase el derecho a favor de Almacenes Éxito S.A. por consiguiente quede en firme la Declaración del Impuesto de Industria y Comercio radicada bajo el N° 132 correspondiente al año gravable 1998.

SIN COSTAS en esta instancia.

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda

ALMACENES ÉXITO S.A. formuló las siguientes pretensiones:

- “1. Se declare la nulidad del acto administrativo plasmado en la resolución 374 de 7 de octubre de 2002.
2. Se declare la nulidad del acto administrativo plasmado en el auto inadmisorio número 209 de 9 de julio de 2002.
3. Se declare la nulidad del acto administrativo plasmado en la liquidación oficial de revisión 098 de 25 de abril de 2002.
4. Se declare la nulidad del acto administrativo plasmado en el requerimiento especial número 051 de 27 de julio de 2001”.
5. Por consiguiente, se restablezca el derecho a favor de ALMACENES ÉXITO S.A. y por tanto se deje en firme la declaración del impuesto de Industria y Comercio radicada bajo el N° 1362 correspondiente al año gravable 1998.

La sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 2, 4, 6, 29, 287, 313, 363 y 338 de la Constitución Política; 720 del Estatuto Tributario; 120 del Código de Procedimiento Civil; 33 y 89 de la Ley 14 de 1983; 196 del Decreto 1333 de 1968, 179 de la Ley 223 de 1995; 128 del Decreto 523 de 1999; 2 del Decreto 1350 de 2002 y 7 y 203 del Decreto 3070 de 1983.

Los cargos de la demanda se resumen así:

1. El recurso de reconsideración contra la liquidación oficial fue presentado oportunamente. Dijo que, según el municipio demandado, el recurso de reconsideración fue presentado extemporáneamente conforme con el artículo 128 del Decreto Extraordinario 523 de 1999, sin embargo, el auto inadmisorio del recurso no estuvo debidamente motivado, pues sólo se dijo que no se cumplía un requisito legal, sin que se dieran las razones de esa afirmación.

Señaló que según el artículo 128 del Decreto 523 de 1999, en concordancia con el artículo 720 del Estatuto Tributario, contra la liquidación oficial procede el recurso de reconsideración que se debe interponer dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto. Y sobre la forma de notificación de los actos administrativos, citó los artículos sobre notificación personal (artículo 569 del Estatuto Tributario) y notificación por correo (artículo 566 ibídem). Además, señaló que conforme con el artículo 2 del Decreto 1350 de 2002, la notificación por correo tendrá efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto administrativo por parte del contribuyente.

Manifestó que a pesar de no contar con un soporte de la forma como la Administración notificó la liquidación oficial 098 del 25 de abril de 2002 o

constancia de la misma, en todo caso, conforme con el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, los términos comenzaron a correr a partir del día siguiente de la notificación del acto administrativo y si se asume que la liquidación se notificó el mismo día de su expedición, lo cual es muy remoto, el término para interponer el recurso venció el 26 de junio de 2002, fecha en que la sociedad lo presentó.

Indicó que, al parecer, la Administración entendió que se trataba de una liquidación provisional, caso en el cual el recurso se debe interponer dentro de los treinta días siguientes. Sin embargo, la denominación de la liquidación demandada y su naturaleza jurídica, no puede considerarse que se tratara de una liquidación provisional prevista en el artículo 164 del Decreto 523 de 1999 y que se expide cuando el contribuyente omite la presentación de la declaración tributaria.

Concluyó que el recurso de reconsideración se interpuso en tiempo y, por lo tanto, debió admitirse y resolverse de fondo. La negativa de la Administración violó el debido proceso y el derecho de defensa porque impidió a la sociedad contradecir el acto impugnado.

2. Ilegalidad de la liquidación oficial. Señaló que la sociedad declaró y pagó el impuesto de Industria y Comercio del año gravable 1998, oportunamente, con base en el promedio mensual de los ingresos brutos del año 1997, conforme con los artículos 33 de la Ley 14 de 1983, 7 del Decreto 3070 de 1983 y 196 del Decreto 1333 de 1968. Pero, la Administración liquidó el impuesto y modificó la declaración teniendo en cuenta los ingresos de 1998. Consideró que la Administración confundió la base gravable del impuesto con la materia imponible.

Señaló que el Concejo municipal de Cali expidió el Acuerdo 32 del 30 de diciembre de 1998 y estableció que a partir del primero de enero de 1999 el periodo gravable del impuesto de Industria y Comercio sería bimestral y se liquidaría sobre los ingresos brutos del mismo período. Además, en el artículo 5 estableció una nueva declaración del ICA para el año de 1998, cuando ya esa vigencia se había declarado en abril de 1998. Es decir, estableció una nueva base gravable y un nuevo período y creó una doble declaración por el mismo año gravable en contravía de lo dispuesto por la Ley 14 de 1983 y del principio de irretroactividad tributaria. Consideró que, a la luz de ese Acuerdo los contribuyentes obligados a declarar industria y comercio en Cali, podían presentar la nueva declaración del año 1998 con base en los ingresos brutos del año 1997 y a la suma resultante se le restaría el impuesto pagado por 1998 y las retenciones en la fuente que les hubieren practicado por dicho año

Advirtió que si bien el artículo 179 de la Ley 223 de 1995 autorizó a los concejos municipales para adoptar normas sobre administración, procedimientos y sanciones que rigen para los tributos del Distrito Capital, no se podían modificar los elementos legales del tributo, como el período y la base gravable, como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia del 9 de noviembre de 2001 que anuló los artículos 3, 4 y 5 del mencionado Acuerdo (exp. 12298). Que esta decisión, contrario a lo que consideró el Municipio, es aplicable a este caso por los efectos de las sentencias de nulidad.

3. Ilegalidad de la base gravable. Adujo que en la liquidación oficial de revisión el Municipio de Cali estableció erróneamente la base gravable, pues, al descontar los ingresos obtenidos fuera del municipio para determinar la base gravable, fijó la suma de cero, que no se ajusta a los ingresos reales que deben ser deducidos del ingreso bruto total, el cual fue fijado por el

municipio en una suma inferior a la declarada por el contribuyente (\$107.034.082.000 frente a \$1.000.499.262.000).

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Dijo que, además de que no fue motivada la imposición de la sanción, ésta es improcedente. Es evidente la diferencia de criterios, además que no se configuró ninguno de los hechos sancionables con inexactitud previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Contestación de la demanda

La demandada expuso los siguientes argumentos:

Señaló que el recurso de reconsideración fue extemporáneo conforme con el artículo 128 del Decreto 523 del 30 de junio de 1999, pues la liquidación oficial 098 se notificó personalmente el mismo día que se expidió, 25 de abril de 2002, por lo tanto, los dos meses para interponer el recurso se vencieron el 25 de junio de 2002. Que como la sociedad presentó el recurso el 26 de junio de ese año, no fue dentro de la oportunidad legal, razón por la cual, se produjo el auto inadmisorio. Solicitó, en consecuencia, que no se diera prosperidad a las pretensiones de la demanda.

Dijo que aunque la inconformidad de la demanda fue la inadmisión del recurso de reconsideración, la sociedad se refirió también al Acuerdo 32 de 1998, el cual rigió hasta cuando fue anulado en la parte del impuesto de industria y comercio, pero mientras rigió se presumió legal.

Propuso como excepción de mérito la inexistencia de argumentos para pretender la nulidad de los actos demandados. Que la argumentación de la demanda carece de fundamento, no es contundente ni desvirtúa la presunción de legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y declaró en firme la liquidación privada del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año 1998. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

1. Que el recurso de reconsideración se interpuso en tiempo. Conforme con los artículos 128 y 130 del Decreto 523 de 1999, el recurso se debía presentar dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión y como las normas no mencionan el inicio o momento en que ha de contabilizarse el término, era necesario acudir a las normas de derecho común, como el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil que señala que todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda.

Indicó que la liquidación oficial 098 del 25 de abril de 2002 fue notificada personalmente el mismo día, por lo tanto, el término para interponer el recurso de reconsideración empezó el día siguiente y venció el 26 de junio de 2002, día en que la sociedad presentó el recurso. Es decir, dentro de la oportunidad legal.

2. En lo de fondo consideró que la declaración que presentó el actor por el impuesto de industria y comercio de 1998, con base en los ingresos de 1997, fue correcta. No así, la liquidación oficial practicada en relación con el año 1998 con base en los ingresos de 1998 y además con fundamento en el Acuerdo 32 de 1998 que fue declarado nulo por el Consejo de Estado. Señaló que esta decisión cobijaba el caso de la demandante porque se trataba de una situación jurídica no consolidada.

Concluyó que los autos inadmisorio y el confirmatorio del inadmisorio y la liquidación de revisión eran ilegales por violación del derecho de defensa, del debido proceso y de las normas legales que rigen el impuesto de industria y comercio, además, porque la liquidación se expidió con base en un ordenamiento que fue declarado ilegal. Finalmente, dijo que no se pronunciaba en relación con el requerimiento especial 051 de 27 de julio de 2001 porque era un acto de trámite.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó que se revocara la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

Insistió en que el recurso de reconsideración no se presentó en el término del artículo 128 del Decreto 523 del 30 de junio de 1999. Que según se observa en el sello de recibido de la liquidación oficial 098, ésta se notificó personalmente el mismo día que se expidió, 25 de abril de 2002. En consecuencia, dijo que a partir de esa fecha la contribuyente contaba con dos meses para interponer el recurso, plazo que venció el 25 de junio de 2002. Que como está probado que la actora presentó el recurso el 26 de junio de 2002, lo fue extemporáneamente, razón por la cual el auto inadmisorio se ajustó a derecho.

Dijo que no obstante lo anterior y teniendo en cuenta que lo que llevó a la sociedad a presentar la demanda fue el hecho de que se hubiera inadmitido el recurso de reconsideración, la actora planteó también la ilegalidad de la liquidación de revisión con la pretensión de que se declarara la firmeza de la liquidación privada.

Sobre este aspecto, resaltó que si bien el Consejo de Estado, mediante sentencia del 9 de noviembre de 2001, anuló los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo 32 de 1998, también es cierto que mientras esas normas estuvieron vigentes se presumía la legalidad de las mismas y, por lo tanto, los actos administrativos que se basaron en ese ordenamiento que estaba vigente, se ajustaron a derecho.

Señaló que no era cierto que los actos carecieran de motivación. En el texto de los mismos se expresaron los motivos que dieron lugar a su expedición, los cuales obran como prueba en el proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó que se confirmara la sentencia de primera instancia. Señaló que la inadmisión del recurso de reconsideración transgredió el derecho al debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad, pues el recurso se interpuso dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, contado el término conforme con el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, como lo estableció el Tribunal. Sobre este aspecto citó las sentencias del Consejo de Estado del 9 de junio de 2005 y del 26 de octubre de 2006¹.

En lo de fondo reiteró que mientras la sociedad declaró y pagó el impuesto de Industria y Comercio conforme con la Ley 14 de 1983, el municipio demandado expidió la liquidación de revisión 098 de 25 de abril de 2002, con base en el Acuerdo 32 de 1998 que no sólo contempla un impuesto de industria y comercio de período y base gravable diferente al legal, sino que

¹ Expedientes 2001-01508 y 2002-0983, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio H.

había sido anulado por el Consejo de Estado mediante sentencia del 9 de noviembre de 2001, como lo decidió el Tribunal.

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada por las siguientes razones:

En cuanto al término para interponer el recurso de reconsideración, señaló que no había discusión que éste empezaba a correr a partir del día siguiente al de notificación de la liquidación oficial (26 de abril de 2002), como lo señaló la demandada en la contestación de la demanda, sin embargo, ésta contaba los dos meses hasta el 25 de junio de 2002, cuando en realidad vencieron al día siguiente, fecha en la cual la actora presentó el recurso. En consecuencia, el planteamiento de la Administración no tiene ningún fundamento que desvirtúe la posición del *a quo*, que tomó la decisión con respaldo en el artículo 67 del Código Civil que señala que el primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses.

En cuanto a la legalidad de la liquidación oficial de revisión, observó que a la fecha en que ésta se expidió ya se había declarado la nulidad de los artículos 3 a 5 del Acuerdo 032 de 1998, en el que se fundamentó la Administración, por lo que para esa fecha ya era inaplicable.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

En términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada corresponde a la Sala decidir la legalidad de la determinación oficial del

impuesto de industria y comercio del año 1998, efectuada por el municipio de Cali, a la sociedad ALMACENES ÉXITO S.A.

Para el efecto, se decidirá, previamente, si hubo debido agotamiento de la vía gubernativa, teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración fue inadmitido por extemporáneo. De decidirse que la inadmisión del recurso fue ilegal, se procederá al estudio de fondo, de lo contrario, se inhibirá la Sala para un pronunciamiento en tal sentido por ausencia de uno de los presupuestos de la acción.

La Sala destaca los siguientes hechos probados:

ALMACENES ÉXITO S.A. presentó, el 30 de abril de 1999, la declaración de industria y comercio del año 1998², en la que declaró ingresos ordinarios y extraordinarios del año por \$1.000.499.262.000 e ingresos netos por \$71.147.068.000 y un saldo a favor de \$2.104.000.

El 27 de julio de 2001, el municipio de Cali envió a la contribuyente el Requerimiento Especial 051, en el cual le propuso la modificación de la declaración conforme con el Acuerdo 32 de 1998 que estableció el periodo bimestral del impuesto. En consecuencia, propuso como ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo \$107.034.082.000, como ingresos netos \$103.283.554.000, un saldo pagar de \$449.232.000 y una sanción por inexactitud de \$631.870.000³.

Previa respuesta al requerimiento especial, el municipio expidió la Liquidación Oficial de Revisión 098 del 25 de abril de 2002, en los mismos términos que el requerimiento especial⁴.

² Folio 226 c.a.

³ Folio 181 c.a.

⁴ Folio 159 c.a.

La liquidación de revisión fue notificada el 25 de abril de 2002 según constancia de notificación, con firma del destinatario y sello de Almacenes Éxito S.A.⁵.

El 26 de junio de 2002 Almacenes Éxito S.A. presentó recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión⁶.

El 9 de julio de 2002 el municipio, mediante el Auto Inadmisorio 209, inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo⁷.

Contra el auto inadmisorio la contribuyente interpuso recurso de reposición, el cual fue decidido mediante la Resolución 374 del 7 de octubre de 2002 en el sentido de confirmar el auto recurrido⁸.

Conforme a estos hechos probados la Sala procede a decidir:

Uno de los presupuestos de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es el agotamiento de la vía gubernativa, consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo. Este presupuesto se traduce, esencialmente, en la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de revocarlas, modificarlas o aclararlas, es decir, es momento en el cual las autoridades administrativas pueden rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial.

⁵ Folio 158 c.a.

⁶ Folio 29 c.ppal.

⁷ Folio 114 c.a.

⁸ Folios 88 y 92 c.a.

La Sala ha considerado que *“la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que **incluye la presentación dentro de la oportunidad legal**, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla⁹”* (Negrita fuera del texto).

Ahora bien, el agotamiento de la vía gubernativa en el proceso administrativo general acontece cuando contra los actos administrativos no proceda ningún recurso (artículo 62 [1] *ibídem*); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2] *ibídem*) y, cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja (artículo 63 *ibídem*).

En materia tributaria, el agotamiento de la vía gubernativa requiere de la interposición del recurso de reconsideración, regulado de manera especial por el artículo 720 del Estatuto Tributario, el cual procede contra las liquidaciones oficiales, entre otros actos. Éste deberá interponerse ante la

⁹ Sentencia de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

oficina competente para conocer los recursos tributarios “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”.

Según el parágrafo del artículo citado, se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción, sólo si el contribuyente ha atendido en debida forma el requerimiento especial. Por lo tanto, sólo procede esta excepción cuando se trata de una liquidación oficial de revisión.

En el municipio de Cali el Decreto 523 de 1999 regula el procedimiento tributario y el régimen de sanciones. En el artículo 128 consagra el recurso de reconsideración en los siguientes términos:

Artículo 128. Recursos contra los actos de la administración municipal en materia tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Decreto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, con relación a los impuestos y rentas municipales, procede el recurso de reconsideración, en los términos que establece el Código Contencioso Administrativo.

El recurso de reconsideración deberá interponerse ante la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal dentro del término de dos (2) meses siguientes a la notificación del mismo, salvo el recurso de reconsideración contra las liquidaciones provisionales del impuesto de Industria y Comercio que será de treinta (30) días siguientes a su notificación en debida forma.

Parágrafo. Cuando se hubiera atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial”.

El recurso de reconsideración debe reunir los requisitos previstos en el artículo 130 del Decreto 523 de 1999¹⁰. En caso de que no se cumpla alguno de ellos, la Administración debe dictar auto de inadmisión (artículo 134 ibídem) contra el que procede el recurso de reposición. Si se confirma la

¹⁰ Conforme a dicha norma el recurso debe formularse por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad e interponerse dentro del término del artículo 128, directamente o mediante apoderado o representante.

inadmisión, la vía gubernativa se agotará en el momento de la notificación de esa providencia (artículo 135 ibídem).

Sobre los efectos del auto que confirma la inadmisión del recurso de reconsideración, que en impuestos nacionales está previsto de manera similar en los artículos 726 y 728 del Estatuto Tributario, la Sala mediante sentencia del 14 de junio de 2007 precisó¹¹:

“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*”¹². 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 [...]”.

En consecuencia, como se dijo al inicio de las consideraciones, sólo si se demuestra la ilegalidad de la inadmisión del recurso se puede estudiar de fondo la modificación a la declaración del impuesto de industria y comercio de la sociedad demandante. De lo contrario, la Sala se declarará inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo por no agotamiento de la vía gubernativa.

Ahora bien, la Sala observa que si bien la carta firmada por la secretaria de la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Santiago de Cali del 25 de abril de 2002¹³, dirigida a Almacenes Éxito S.A.,

¹¹ Exp. 14589. C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz. Este criterio fue reiterado en la sentencia de la Sección de 25 de marzo de 2010, Exp. 16831. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

¹³ Folio 158 c.a.

señala textualmente que “Para su notificación, me permito remitirle por correo copia de la Resolución 098 de abril 25 – 2002 por medio de la cual se modifica la declaración privada por el impuesto de Industria y Comercio y sus Complementario de Avisos y Tableros [...]”, lo cierto es que la notificación de ese acto administrativo se surtió personalmente, como se comprueba con la constancia de notificación que aparece en la misma carta, con fecha de recibido: 25 de abril de 2002; nombre y firma del destinatario: Nhora Estella Espinosa; Cédula de Ciudadanía: 38.853.331 y sello de Almacenes Éxito S.A. Regional Cali 25 ABR. 2002.

En efecto, conforme con el artículo 11 del Decreto 523 de 1999, en el municipio de Cali las liquidaciones oficiales se deben notificar por correo certificado o personalmente. La notificación por correo se practica mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente (artículo 12 ibídem) ¹⁴, mientras que la notificación personal se practica por el servidor público que la Administración Municipal designe en el domicilio del interesado o en la oficina de la Administración. El servidor público pone en conocimiento del interesado la providencia respectiva, le entrega un ejemplar y deja constancia de la fecha de la respectiva entrega a continuación de la providencia (artículo 15 ibídem). Es decir, en este caso la notificación que se surtió de la liquidación de revisión fue de manera personal como lo señaló la Administración y lo estableció el Tribunal.

¹⁴ En el Estatuto Tributario la notificación por correo estaba prevista en el artículo 566 del Estatuto Tributario y antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, esta notificación se entendía surtida en la fecha de introducción al correo de la copia del acto, sin embargo, esto fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 de 2001, pues, “*la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia*”. En la actualidad ya no rige el artículo 566, pues fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

Lo anterior también desvirtúa que en el proceso no haya constancia o soporte sobre la forma en que se notificó la liquidación de revisión, como lo afirmó la actora.

Ahora bien, como la liquidación se notificó el 25 de abril de 2002, la sociedad contaba hasta el 25 de junio de 2002 para interponer el recurso de reconsideración, pues, el término para interponerlo, consagrado legalmente en el artículo 720 del Estatuto Tributario y localmente en el artículo 128 del Decreto 523 de 1999, se empieza a contar desde la notificación del acto, por ser éste el *“primer día del plazo”* conforme con el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal.

En efecto, la Sala mediante sentencia del 30 de agosto de 2007, reiterada el 23 de abril de 2009 y el 25 de marzo de 2010, analizó la forma como debía contarse el término para interponer el recurso de reconsideración del artículo 720 del Estatuto Tributario, para lo cual expuso las siguientes consideraciones, que ahora se reiteran¹⁵:

Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, comoquiera que ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre el tema, pues, las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal, se aplican *“en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”*(art. 59).

¹⁵ Exp. 15517, C.P. Dra. Ligia López Díaz, Exp. 16536, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz y Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. En la primera decisión citada la Consejera doctora María Inés Ortiz B., aclaró su voto al considerar que la expresión “dentro” del artículo 720 del E.T., permite establecer que el recurso puede interponerse incluso el mismo día de la notificación, es decir que el término no debe contarse a partir del día siguiente a ésta, sino que en su contabilización se incluye el día de la notificación.

El 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 corresponda¹⁶.

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 inhábiles¹⁷; 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

¹⁶ 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).

¹⁷ 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.”

día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y, el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponde con el de la fecha de notificación.

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

En desacuerdo con la decisión del Tribunal, que comparte la posición de la demandante, 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 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 medianoche 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”¹⁸.

Sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos la Sala se ha pronunciado en varias ocasiones, como el plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación¹⁹, o para expedir el requerimiento especial (dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar), dar su respuesta (tres meses desde la notificación del requerimiento) o para expedir la liquidación oficial (seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el requerimiento) o para recurrirla²⁰.

Por las razones expuestas, para la Sala, los dos meses para interponer el recurso de reconsideración no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 720 del Estatuto Tributario y la norma local expresamente disponen que el término inicia el día de la notificación del acto.

Como la notificación de la liquidación oficial se efectuó el 25 de abril de 2002 la sociedad podía interponer el recurso hasta el 25 de junio de 2002, de manera que al haberlo hecho el 26 de junio de ese año, lo fue por fuera del término legal y, en consecuencia, la inadmisión del recurso se ajustó a derecho.

Finalmente, la Sala advierte que si bien el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo permite demandar directamente los actos cuando las autoridades “*no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes*”,

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre de 1995, exp. 7200, C.P. Consuelo Sarria Olcos.

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 13741, C.P. Héctor Romero Díaz.

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de octubre de 2004, Exp. 14089, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 10 de febrero de 2005. Exp. 14054 y 11 de septiembre de 2006, Exp. 14873, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

en este caso no se dio ese supuesto²¹, pues la contribuyente sí hizo uso del recurso. Tampoco es aplicable el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario y párrafo del artículo 128 del Decreto 523 de 1999 que permiten acudir a la jurisdicción sin que sea necesario interponer previamente el recurso de reconsideración. Para el efecto, la demanda se debe presentar dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, que en este caso no se cumplió, pues la demanda se presentó el 19 de febrero de 2003, es decir, por fuera del término legal.

En los anteriores términos, como la presentación extemporánea del recurso de reconsideración tiene el mismo efecto de no haberse interpuesto, la Sala encuentra que falta el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa, el cual no es subsanable. En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada que accedió a las pretensiones de la actora y, en su lugar, se declarará inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo por falta de 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:

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

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

²¹ En este sentido ver sentencia de 10 de febrero de 2005, Exp. 14054, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ