



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00789-01 (27612)
Demandante: Rinol Pisocreto SAS
Demandada: Dian

Temas: Renta 2014. Agotamiento de la vía administrativa. Recurso de reconsideración extemporáneo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió¹:

PRIMERO: NIÉGASE las pretensiones de la demanda respecto de la nulidad de los Autos Inadmisorio Recurso de Reconsideración nro. 992232018000035 de 12 de julio de 2018 y su Confirmatorio nro. 992232018000005 de 7 de septiembre de 2018, conforme lo expuesto en la considerativa.

SEGUNDO: DECLÁRASE probada de oficio la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa en los términos reseñados en la motiva. En consecuencia, INHÍBESE EL TRIBUNAL para resolver sobre el fondo del asunto por las razones expuestas en la motiva.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La DIAN, propuso a RINOL PISOCRETO SAS, modificación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 mediante requerimiento especial nro. 322402017000226 del 11 de julio de 2017, notificado por publicación en la página web de la entidad el 19 de julio de 2017² por haber sido devuelto por el correo. La actora dio respuesta oportuna al mismo el 19 de octubre de 2017³.

Con liquidación oficial de revisión nro. 322412018000086 del 2 de abril de 2018, notificada el 6 de abril de 2018⁴, la entidad demandada modificó la declaración señalada en el sentido de adicionar ingresos brutos operacionales, desconocer costos de ventas, gastos operacionales de administración, gastos operacionales de ventas y otras deducciones e imponer sanción por inexactitud⁵.

¹ Folio 416 Cp2, CD: «8_250002337000201800789001SENTENCIA20220513123719_TCDescargaTotalItem133262392854336707.pdf» Sin pronunciamiento sobre costas.

² Folios 1042 a 1059 Caa6

³ Folios 1061 a 1072 Caa6

⁴ Hecho aceptado expresamente por la actora en la demanda (f. 8)

⁵ Folios 1345 a 1358 Caa7



El 8 de junio de 2018, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial⁶. Recurso inadmitido por extemporáneo mediante Auto nro. 992232018000035 del 12 de julio de 2018, notificado el 25 de julio de 2018⁷.

El 3 de agosto de 2018, la actora radicó recurso de reposición⁸ y por Auto nro. 992232018000005 del 7 de septiembre de 2018, notificado el 26 de septiembre de 2018, la administración confirmó el acto inadmisorio⁹.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

PRIMERA

Que son nulos los siguientes actos administrativos:

- 1) La Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000086 del 2 de abril de 2018, por medio de la cual la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, modificó la declaración privada del Impuesto sobre la renta presentada por RINOL PISOCRETO S.A.S. por el año gravable 2014.
- 2) El Auto Inadmisorio Recurso de Reconsideración No. 992232018000035 del 12 de julio de 2018, proferido por la División de Recursos Jurídicas Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.
- 3) El Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 992232018000005 del 7 de septiembre de 2018, proferido por la División de Recursos Jurídicas Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

SEGUNDA

Que, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO de mi mandante, se reconozcan los EFECTOS del SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO que se configurará con el transcurrir del tiempo por no haberse fallado oportunamente el Recurso de Reconsideración Interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000086 del 2 de abril de 2018 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y que por lo tanto se declare fallado a favor de mi Mandante, la sociedad RINOL PISOCRETO S.A.S.

SEGUNDA SUBSIDIARIA

Que subsidiariamente y en caso que no se acceda a nuestra pretensión anterior, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO de mi mandante, sean estudiados los Argumentos Procedimentales esbozados en el capítulo VI. A. y B. de esta demanda, los cuales están direccionados a que se declare que el requerimiento especial fue notificado de manera irregular y que por lo tanto todo lo actuado por la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá es NULO, en especial la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000086 del 2 de abril de 2018, por haber sido proferida por un funcionario que carecía de competencia.

TERCERA SUBSIDIARIA

Que subsidiariamente y en caso que no se acceda a nuestra pretensión anterior, a título de RESTABLECIMIENTO DE DERECHO de mi mandante, sean analizados los Argumentos Sustanciales esbozados en el capítulo VI. C. de esta demanda, mediante los cuales se demuestra el flagrante desconocimiento del acervo probatorio aportado por la sociedad RINOL, así como los argumentos de hecho y de derecho esbozados en sede administrativa, la falsa motivación en la que incurrió el funcionario fiscalizador, la improcedencia de la sanción por inexactitud, todo lo cual está direccionado a que se declare la nulidad de

⁶ Folios 1360 a 1371 Caa7

⁷ Folios 1541, 1542 y 1555 Caa8

⁸ Folios 1546 a 1548 Caa8

⁹ Folios 1566 a 1568 Caa8

¹⁰ Folios 3 y 4 Cp1.



Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000086 del 2 de abril de 2018, por haber sido proferida en abierta violación de las normas tributarias y la Constitución Nacional.

TERCERA

Que, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO de mi representada, se declare que la Liquidación Privada presentada por RINOL PISOCRETO S.A.S. el 14 de abril de 2015, que fue objeto de la Liquidación Oficial de Revisión demandada, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014 HA QUEDADO EN FIRME, sin que haya lugar al pago de sumas por concepto de impuesto, intereses o sanciones de índole alguna.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 29 y 209 de la Constitución; 264 de la ley 223 de 1995; 107, 563, 567, 568, 705, 714, 726, 730, 750, 773, 774, 775, 776 y 777 del Estatuto Tributario; 72 y 137 de la Ley 1437 de 2011; así como la circular administrativa 0175 del 29 de octubre de 2001, bajo el siguiente concepto de violación¹¹:

La notificación por correo del requerimiento especial fue devuelta, por lo que la demandada debía constatar la dirección correcta en el RUT, sin embargo, publicó aviso en la página web de la entidad, incluso, sin la transcripción de la parte resolutive de dicho acto previo. Esa indebida notificación y la consecuente pérdida de competencia del funcionario que profirió los subsiguientes actos, llevaron a que la declaración de renta del año gravable 2014 se encuentre en firme y que toda la actuación administrativa posterior al requerimiento especial sea nula.

Operó el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración radicado el 8 de junio de 2018, puesto que la DIAN no lo decidió de fondo, debiendo hacerlo porque dentro de los 15 días siguientes a su interposición no se notificó auto de inadmisión como lo ordena el artículo 726 del ET, cuya consecuencia es que ese recurso se entienda admitido. Además, la notificación del respectivo auto inadmisorio es irregular porque se produjo el 25 de julio de 2018, transcurrido más de un mes desde la radicación del recurso de reconsideración, en su criterio, oportuna.

La adición de ingresos operacionales por total de \$424.039.158 es improcedente, pues de esa suma \$282.521.467 corresponden a ingresos del año gravable 2015 porque el Fondo de Capital Privado Terminal Logístico de Cartagena era administrado por la Compañía profesionales de Bolsa S.A., que emitió una certificación de retención en la fuente equivocada, pues incluyó el anticipo de la obra contratada, el cual solo vino a constituir ingreso en la vigencia fiscal 2015. Los valores correctos de las retenciones practicadas a RINOL se corroboran con la certificación del gerente de contabilidad, la certificación y el dictamen emitidos por la revisoría fiscal de la administradora de dicho fondo, además de las facturas expedidas por la actora y lo pactado en la cláusula quinta del contrato de obra respectivo.

Los pretendidos ingresos por \$39.194.000 no son procedentes por corresponder a descuentos pactados en el contrato de obra suscrito con el tercero Muros y Techos S.A. y/o Industrial S.A., según la cláusula denominada precio total y fueron registrados en las facturas emitidas por RINOL -en el renglón menos retenciones y deducciones-, por lo que son un menor ingreso. Las diferencias presentadas por las facturas son el resultado de la impresión de dos versiones de las mismas, que el software contable de la actora permite hacer sin alterar la información previamente registrada y contabilizada (inalterabilidad certificada por el proveedor del software). La DIAN no dio valor probatorio a los documentos aportados por la sociedad para probar esos descuentos: auxiliares de contabilidad extraídos del sistema, facturas recibidas por el cliente, cartas de autorización de descuento reflejadas en las facturas, extractos bancarios que dan cuenta del

¹¹ Folios 14 a 41 Cp1.



verdadero ingreso recibido, recibos de caja, comprobantes de caja, notas crédito y su correspondiente comprobante contable, tampoco a la certificación suscrita por el revisor fiscal.

No deben adicionarse ingresos por \$102.323.926, toda vez que se trata de dos facturas emitidas en el año 2013, que si bien, corresponden a un anticipo de obra que se materializó en el año 2014 y por eso fueron informadas por el tercero -información exógena del año 2014-, lo cierto es que, ese ingreso se declaró en el año 2013. En tal sentido, debe darse valor a la certificación del revisor fiscal de RINOL sobre las transacciones de \$102.323.926 realizadas con el tercero durante el sexto bimestre de IVA de 2013, las copias de las facturas de dicho bimestre, auxiliar por tercero firmado por el revisor fiscal, constancia de envío de información en medios magnéticos del año 2013, copia de la declaración de IVA del sexto bimestre de 2013 con anexo detallado con los ingresos declarados.

La demandada vulneró el derecho de defensa y las normas que reconocen la fuerza interpretativa de la doctrina de la DIAN, pues la actuación de RINOL durante el año gravable 2014, especialmente tratándose de anticipos y pagos anticipados, se soportó en conceptos de esa entidad, que no pueden desconocerse con un entendimiento errado de los contratos suscritos con los proveedores, en los que se estipuló el tratamiento del anticipo, amortización, forma de pago y las condiciones en que se desarrolló la respectiva relación comercial durante el año gravable 2014.

La disminución del costo de ventas por \$542.055.273, derivado del contrato suscrito con la sociedad Parque Industrial Malambo S.A. se aceptó en la respuesta al requerimiento especial, porque la ejecución del proyecto incluía el suministro de concreto por parte de RINOL, pero, finalmente, lo proporcionó la contratante, lo que llevó al reajuste de los valores a facturar mediante cartas de autorización de descuento, que se registraron en la contabilidad como un menor costo del proyecto sin afectar la nota crédito, razón por la que no se modificó el ingreso percibido. Sin embargo, pese al indebido manejo contable del costo de ventas, tal aceptación implica que se disminuya correlativamente el ingreso, a cuyo efecto se aportan como pruebas el certificado de revisor fiscal sobre las transacciones realizadas con ese tercero en el año 2014, las cartas de descuento y el certificado del revisor fiscal del contratante.

Son procedentes los gastos por diferencia en cambio en cuantía de \$345.865.006 incurridos en la compra de insumos necesarios para el desarrollo de la actividad económica de RINOL, que cumplen los requisitos del artículo 107 ET, cuya causación se determinó como ingreso o gasto de acuerdo con la diferencia monetaria resultante de la TRM aplicada al cierre de cada mes sobre cada factura cambiaria emitida por los proveedores del exterior en el año 2014, que se allegan como prueba, junto con el documento detalle de diferencia en cambio año 2014 firmado por la contadora y el revisor fiscal de la actora, las declaraciones de importación, las declaraciones de cambio, los auxiliares contables y los formularios de movimiento de mercancías con las constancias de los pagos realizados a los proveedores en el exterior.

Es nula la liquidación oficial de revisión por falsa motivación ya que no contienen las razones efectivas y reales que fundamentaron la decisión de modificar la situación jurídica particular de la actora y, por el contrario, expone razones inexistentes y falsas.

La sanción por inexactitud es improcedente porque no se configuró hecho sancionable en términos del artículo 647 del ET, no se incluyeron datos o factores desfigurados, falsos



o equivocados, y la falta de prueba no es un hecho sancionable. Lo que se presenta es una diferencia de criterio, de carácter interpretativo y no constitutivo de inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹². Propuso la excepción de *inepta demanda por falta de agotamiento de la vía administrativa* porque el recurso de reconsideración se interpuso extemporáneamente el 8 de junio de 2018, estando demostrado y la actora acepta en la demanda que la liquidación oficial fue proferida el 2 de abril de 2018 y notificada el 6 de abril de 2018, lo que equivale a que la liquidación oficial de revisión no se recurrió y, por ende, está en firme¹³.

El requerimiento especial se notificó debidamente a la actora pues (i) como la declaración de renta del año gravable 2014 se presentó el 14 de abril de 2015 y se practicó inspección tributaria, el plazo de notificación de dicho acto se amplió hasta el 14 de julio de 2017, lapso en el que oportunamente se remitió el correo de notificación, esto es, el 12 de julio de 2017; (ii) ese correo se remitió a la dirección registrada por la actora en el RUT, cuya devolución no habilita acudir a la notificación subsidiaria -prevista cuando se informa dirección distinta a la empresa de mensajería o el contribuyente no informa dirección- sino a la publicación en la página web, de la parte esencial del requerimiento habida cuenta que es una propuesta de modificación que no tiene parte resolutive. En todo caso, la demandante dio repuesta oportuna al citado requerimiento, lo que evidencia que no hubo vulneración del derecho de defensa ni del debido proceso.

En el expediente está demostrado que la demandante *interpuso extemporáneamente el recurso de reconsideración* contra la liquidación de revisión, radicado el 8 de junio de 2018, cuando le correspondía hacerlo a más tardar el 6 de junio de 2018. Por eso, aun cuando el acto inadmisorio se notificó fuera del mes que prevé el artículo 726 del ET, lo cierto es que tal pronunciamiento no puede confundirse con la configuración de un silencio positivo, el cual requiere que se haya interpuesto el recurso de reconsideración en debida forma, según lo establecido expresamente en el artículo 732 ib. Al efecto, no es de recibo entender admitido el recurso de reconsideración porque el auto inadmisorio fue inoportuno, pues la liquidación oficial de revisión adquirió firmeza como consecuencia de la extemporaneidad en la interposición del citado recurso, por demás, insaneable.

Como los costos de ventas propuestos en el requerimiento especial fueron aceptados en la respuesta a este mismo acto, no pueden discutirse en esta instancia, lo que también ocurre con los demás problemas jurídicos, dada la extemporaneidad comprobada del recurso de reconsideración. Sin embargo, se destaca que: (i) la adición de ingresos brutos operacionales se demostró con información exógena y la contabilidad de la actora que evidenció la omisión de ingresos; (ii) la improcedencia de gastos por diferencia en cambio cuenta con soportes idóneos, lo que es reflejado en la contabilidad; y, (iii) la omisión de ingresos y la deducción improcedente hace a la contribuyente acreedora de la sanción por inexactitud.

¹² Folios 366 a 387 Cp2.

¹³ Por auto del 6 de septiembre de 2021 el *a quo* declaró no probada la excepción previa de inepta demanda respecto de los actos inadmisorios demandados e indicó que la extemporaneidad del recurso de reconsideración correspondía al estudio de fondo que abordaría en la sentencia (SAMAI, índice 2)



Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda -frente al auto inadmisorio y su confirmatorio¹⁴- y *declaró probada la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa*, inhibiéndose para pronunciarse de fondo respecto de la liquidación oficial de revisión. En cuanto a las costas guardó silencio¹⁵.

Todo, porque encontró que la demandante interpuso extemporáneamente el recurso de reconsideración, lo que tiene el mismo efecto de no haberlo presentado, aunado que el artículo 728 del ET establece que este defecto es insaneable.

De ahí que, pese a haber agotado la sede administrativa respecto de los actos de inadmisión del recurso de reconsideración, este requisito de procedibilidad no se cumplió frente a la liquidación oficial de revisión, con lo cual a la actora no le estaba permitido acudir ante esta jurisdicción para cuestionar ese acto de determinación. Ni siquiera por efecto de haber dado respuesta oportuna al requerimiento especial pues transcurrieron más de cuatro meses desde la notificación de la referida liquidación oficial (6 de abril de 2018), no obstante, la demanda se instauró el 18 de diciembre siguiente.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal¹⁶. Señaló contradictorio que en esta providencia se declarara probada de oficio la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa dada la extemporaneidad insaneable del recurso de reconsideración, no obstante que por auto del 06 de septiembre de 2021 se declaró no probada la excepción de inepta demanda en relación con los actos acusados.

La notificación extemporánea del auto inadmisorio del recurso de reconsideración imponía que este se diera por admitido y fuera resuelto de fondo por la demandada, lo que no ocurrió, razón por la cual operó el silencio positivo de la administración, así como la firmeza de la declaración.

Si bien la presentación del recurso de reconsideración está por fuera del término legal y en principio equivaldría a no haberlo presentado, esta circunstancia debió ser manifestada por la Administración en el auto inadmisorio emitido en oportunidad.

Es equivocada la interpretación del tribunal en cuanto a que la liquidación oficial de revisión debió demandarse dentro de los cuatro meses siguientes a su notificación, pues esto corresponde a la figura procesal *per saltum*, a la que la actora decidió no acudir.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia

¹⁴ Al no encontrarse ilegalidad en la decisión.

¹⁵ Folio 416 Cp2, CD: «8_250002337000201800789001SENTENCIA20220513123719_TCDescargaTotalItem133262392854336707.pdf»

¹⁶ Folio 416 Cp2, CD: «16_250002337000201800789002RECIBEMEMORIAL20220621231038_TCDescargaTotalItem133262392539074204.pdf»



que negó las pretensiones de la demanda -frente al auto inadmisorio y su confirmatorio- y *declaró probada de oficio la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa*, inhibiéndose para pronunciarse de fondo respecto de la liquidación oficial de revisión, sin aludir a costas. En concreto, corresponde establecer si se configuró la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa, en caso negativo, si se configuró silencio positivo de la administración.

2- La primera instancia declaró probada la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa porque la demandante interpuso extemporáneamente el recurso de reconsideración, defecto insaneable y que tiene el mismo efecto de no haberlo presentado.

La demandante apelante aduce que si bien la presentación del recurso de reconsideración fue extemporánea y eso equivaldría a no haberlo presentado, esa circunstancia debió manifestarse en el auto inadmisorio emitido en oportunidad, acto notificado fuera del término establecido en el artículo 726 del ET, situación que, condujo a la admisión tácita del recurso de reconsideración, el cual no se ha decidido, configurándose silencio positivo y consecuente firmeza de la declaración.

2.1- Para resolver el debate planteado, se enfatiza que es presupuesto de procedibilidad para el ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la interposición de los recursos en sede administrativa, excepto en los casos en los que al administrado no se le otorgó la oportunidad de interponerlos (art. 161, num. 2° del CPACA).

La finalidad de esta exigencia es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus decisiones para rectificar eventuales errores, antes de que sean objeto de control judicial¹⁷. Tratándose de liquidaciones oficiales proferidas por la autoridad tributaria, el recurso que procede es el de reconsideración previsto en el artículo 720 del ET, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación de tales actos. Lo anterior sin perjuicio de la posibilidad de prescindir de tal recurso y acudir *per saltum*¹⁸.

El artículo 722 del Estatuto Tributario establece los requisitos que debe cumplir el recurso de reconsideración para ser admitido: a) que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad; b) que se interponga dentro de la oportunidad legal; y, c) que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante.

Ante el incumplimiento de tales requisitos, el artículo 726 *ibidem* ordena que se profiera auto inadmisorio dentro del mes siguiente a la interposición del recurso de reconsideración; inadmisión que es susceptible únicamente del recurso de reposición dentro de los diez días siguientes a su notificación y debe decidirse dentro de los cinco días siguientes a su interposición. El inciso final de tal norma prevé que, de no proferirse auto inadmisorio del recurso de reconsideración dentro de los quince días hábiles siguientes a su interposición, se entenderá admitido y deberá fallarse de fondo. Y en esa línea, el artículo 728 del ET permite que se subsanen los requisitos exigidos por el artículo 722 ib., salvo el requisito de extemporaneidad del recurso de reconsideración, frente al que expresamente dispone que «no es saneable».

¹⁷ Sentencia del 16 de noviembre de 2016 (exp. 20463, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) citada en la sentencia del 20 de agosto de 2020 (exp. 21711, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

¹⁸ Conforme con el parágrafo del art. 720 ET, siempre que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial.



De ahí que, la Sala haya precisado que la decisión de fondo a que alude el inciso final¹⁹ del artículo 726 del ET «se refiere al recurso de reposición y no al de reconsideración, no solo porque la extemporaneidad del recurso de reconsideración equivale a no haberlo presentado siendo un imposible derivar de este un silencio positivo de la administración, sino que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración de acuerdo con el inciso segundo del artículo 728 ibidem no es saneable»²⁰.

En cuanto al agotamiento de la actuación administrativa cuando se ha dictado auto de inadmisión del recurso de reconsideración, la Sección²¹ precisó que «el agotamiento previsto en el párrafo del artículo 728 del ET, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual **el demandante deberá comenzar por demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra**”. Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, la ilegalidad del auto inadmisorio, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda [...]».

Igualmente, en esa sentencia²² se señaló que «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».

2.2- Consideradas las precisiones normativas precedentes, son hechos relevantes y probados en el expediente:

Guía de transporte nro. 130005273712 de la empresa de mensajería en la que consta que, la notificación por correo de la Liquidación oficial de revisión nro. 322412018000086 del 2 de abril de 2018 se realizó el 6 de abril de 2018. Documento en el que, además, se observa sello de recibido de la misma fecha por parte de la demandante. (f. 1358 cca7).

Recurso de reconsideración interpuesto contra referida liquidación oficial con constancia de radicación ante la DIAN del 8 de junio de 2018 (ff. 1360 a 1371 caa7)

Consecuente con tales hechos se observa que la propia demandante en el punto 5.3 escrito de apelación (pág.10) expone que interpuso extemporáneamente del recurso de reconsideración: «SI BIEN LA PRESENTACIÓN DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN ESTÁ POR FUERA DEL TÉRMINO LEGAL, EN PRINCIPIO EQUIVALDRÍA A NO HABERLO PRESENTADO, DICHA CIRCUNSTANCIA DEBE SER MANIFESTADA POR LA ADMINISTRACIÓN EN EL AUTO INADMISORIO QUE SEA EMITIDO EN FORMA OPORTUNA».

Así, como se expresó en la citada sentencia del 07 de abril de 2022²³ que se reitera, no le asiste razón a la apelante «cuando invoca la extensión de los efectos del artículo 726 del Estatuto Tributario para forzar la admisión y decisión de fondo del recurso de reconsideración extemporáneo, el cual el legislador tributario expresamente negó cualquier posibilidad de saneamiento».

Lo anterior lleva a decidir negativamente la apelación, en tanto está acreditada la extemporaneidad del recurso de reconsideración, que se insiste, es una irregularidad

¹⁹ Art. 726 ET inciso final: «Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo»

²⁰ Sentencia del 07 de abril de 2022 (exp. 26011, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), que reitera las sentencias del 10 de febrero de 2011 (exp. 16998); del 24 de octubre de 2013 (exp. 19108) y del 13 de octubre de 2016 (exp. 20983), CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Sentencia del 14 de junio de 2018 (exp. 21857, CP. Milton Chaves García) que cita la sentencia del 10 de octubre de 2016 (exp. 20311, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) que cita la sentencia del 14 de junio de 2007 (exp. 14589, CP. Héctor J. Romero Díaz).

²² Sentencia del 14 de junio de 2018 (exp. 21857, CP. Milton Chaves García)

²³ (exp. 26011, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)



insaneable (art. 728 del ET), equivale a que ese recurso no se presentó, razón que, de contera, impide derivar silencio positivo de la administración, así como la decisión de fondo por la que aboga la apelante que, se reitera, conforme con el mandato del inciso final del artículo 726 del ET, alude solo al recurso de reposición de la inadmisión del recurso de reconsideración.

Igual ocurre con el señalamiento de la apelante en punto a que la sentencia recurrida es contradictoria frente al auto del 06 de septiembre de 2021, en el que el *a quo* declaró no probada la excepción de indebido agotamiento del procedimiento administrativo respecto de los actos demandados.

Eso, porque lo resuelto en dicho auto se relaciona solamente con el cumplimiento del requisito de procedibilidad de la demanda de cara a los «actos de inadmisión²⁴» del recurso de reconsideración, que no al agotamiento de la vía administrativa respecto de la determinación oficial del tributo.

En ese sentido, se recalca que tratándose de una liquidación oficial de revisión es *requisito de procedibilidad* que se haya interpuesto el recurso de reconsideración o que en su defecto se haya acudido a la jurisdicción dentro del término de caducidad siempre que se hubiera atendido en debida forma el requerimiento especial previo a la liquidación (art. 720 del ET). Supuestos que no se cumplen en este caso, porque la extemporaneidad del recurso de reconsideración es igual a no haberlo interpuesto y porque la misma demandante se opuso a la eventual consideración de una demanda *per saltum*:

«RINOL no está aplicando lo consagrado en el último inciso del artículo 720 del Estatuto Tributario, el cual indica que (...) (...) la intención de RINOL en ningún momento fue acudir "per saltum" a la vía contencioso administrativa, pues de haber sido esa su decisión, lo hubiera hecho en el momento en que la administración tributaria le notificó la liquidación oficial de revisión, (...)». (punto 5.4 del recurso de apelación, páginas 11 y 12)

Lo anterior, aunado a que el término de caducidad contado desde la notificación de la liquidación oficial de revisión -6 de abril de 2018- se cumplió el 7 de agosto de 2018 y la demanda se radicó el 18 de diciembre de 2018.

En suma, además de insuperable el defecto de la extemporaneidad del recurso de reconsideración, su ocurrencia cerró la oportunidad de poner bajo control de esta jurisdicción la legalidad del acto de determinación oficial del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, por la *falta de agotamiento de la vía administrativa*, presupuesto de procedibilidad del presente medio de control.

De acuerdo con lo anterior, corresponde confirmar la sentencia apelada.

Finalmente, comoquiera que la Sala confirma la decisión inhibitoria frente al acto definitivo y, por ende, no hay parte vencida, se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.1 del CGP.

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

²⁴ Como se señaló, mediante auto del 6 de septiembre de 2021 el *a quo* declaró no probada la excepción previa de inepta demanda respecto de los actos inadmisorios demandados e indicó que la extemporaneidad del recurso de reconsideración correspondía al estudio de fondo que abordaría en la sentencia (SAMAI, índice 2)



FALLA

- 1.- **Confirmar** la sentencia apelada.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN