

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA
Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil dieciocho (2018)
Radicación número: 08001-23-31-000-2011-00086-02(21843)
Actor: C. I. CARBONES DEL CARIBE S.A.S.
Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 3 de octubre de 2014, del Tribunal Administrativo del Atlántico, que declaró probada la excepción de inepta demanda[1].

ANTECEDENTES

Previo emplazamiento para declarar, mediante Resolución Sanción por no declarar 0421384 de 9 de junio de 2009, el departamento del Atlántico impuso a C. I. CARBONES DEL CARIBE S.A.S., en adelante CARBONES DEL CARIBE, sanción por no declarar la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E, por los bimestres 3 y 4 de 2008. La sanción fue la siguiente[2]:

PERÍODOS	SANCIÓN
2008-3	\$ 8.179.483.700
2008-4	\$ 8.417.963.800
Total	\$16.597.447.500

El 14 de septiembre de 2009, la actora interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio[3].

Por auto Ec500400-0101359 de 19 de agosto de 2010, el Departamento inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo[4].

Contra el auto inadmisorio, la actora interpuso recurso de reposición y por Resolución EC5-00471-0101359 de 29 de septiembre de 2010, el Departamento confirmó la inadmisión.

DEMANDA

CARBONES DEL CARIBE, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“a. Que es nulo el Auto No EC500400-0101359 de fecha 19 de agosto de 2010 de la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda Departamental del Atlántico, por el cual se inadmitió el Recurso de Reconsideración contra la Resolución sanción No 0421384 de fecha junio 9 de 2009 del mismo Despacho, auto que fue notificado personalmente el día 10 de septiembre de 2010.

b. Que es nula la Resolución EC5-00471-0101359 de fecha 29/09/2010 de la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda Departamental del Atlántico, por el cual se confirmó el auto inadmisorio del recurso de reconsideración contra la Resolución sanción No 0421384 de fecha junio 9 de 2009, notificado personalmente el día 13 de octubre de 2010.

c. Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos enunciados en los literales a y b anteriores, se debe entrar a resolver de fondo el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción No 0421384 de fecha junio 9 de la Secretaría de Hacienda Departamental del Atlántico, Subsecretaría de Rentas, por la cual se impuso sanción por no declarar el impuesto de estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E por los periodos bimestrales Nos 3 y 4 de 2008, declarándose la nulidad de esta, o declarar la ocurrencia del silencio positivo a favor de mi representada.

d. Que, como consecuencia de la nulidad de los actos acusados o de la ocurrencia del silencio positivo a favor de mi representada, se declare el restablecimiento del derecho de mi representada consistente en no ser obligada al pago del tributo a que se refieren las mismas, o a devolver lo que se viere obligada pagar por tal concepto. [...]"

La actora invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83, 92, 83, 95-9, 287 numerales 2 y 3, 300 numeral 4 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 313, 341, 348, 352, 354 y 376 del Estatuto Tributario Departamental del Atlántico (Decreto Ordenanza No 823 de 2003)
- Artículo 158 del C.C.A.
- Artículos 62 numeral 1 y 71 numeral 5 del Decreto Ley 1222 de 1986.
- Artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.
- Artículos 638, 643, 720, 726, 728 y 734 del Estatuto Tributario Nacional.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La inadmisión del recurso de reconsideración es ilegal

El emplazamiento para declarar se notificó por correo en las instalaciones del Centro Administrativo Argos de Barranquilla, como consta en el sello de recibido de la actora y en el volante de entrega de la empresa de mensajería Carter.

Sin embargo, la resolución sanción que está en el expediente administrativo no tiene sello de recibido (sello-reloj del Centro de Documentación de Argos), como sí lo tiene la copia de la empresa, en la cual figura que el acto se recibió el 14 de julio de 2009.

El volante de mensajería de 3 de julio de 2009 tampoco tiene sello de recibido de la actora, pues quien firma el volante no tiene vínculo laboral ni contractual con la demandante, como se probó ante la Administración.

No existe consistencia entre la prueba que aduce la Administración de haber notificado el acto el 3 de julio de 2009 y los documentos que tiene la demandante, en los que figura el sello de recibido de 14 de julio de 2009. Por tanto, el recurso presentado el 14 de septiembre de 2009 fue oportuno.

A pesar de que el recurso se presentó el 14 de septiembre de 2009, solo hasta el 10 de septiembre de 2010, el demandado notificó el auto inadmisorio. Por tanto desconoció el término de un mes para inadmitir el recurso, previsto en el artículo 347 del Estatuto Tributario Departamental, en concordancia con el artículo 726 del Estatuto Tributario Nacional.

De otra parte, a pesar de que existe duda y esta debe favorecer a la demandante, al resolver el recurso de reposición, el demandado decidió confirmar la inadmisión.

Según el artículo 347 del Estatuto Tributario Departamental, como la inadmisión del recurso fue extemporánea, pues se profirió casi un año después de haberse interpuesto el recurso, debe entenderse que el recurso se admitió.

Además, se violó el debido proceso porque la citación para notificación de 27 de agosto de 2010 se hizo no solo cuando había vencido el término para resolver el recurso, según el artículo 352 del Estatuto Tributario Departamental (E.T.D), sino de manera equívoca, pues se envió citación para notificar el acto que supuestamente decidió el recurso. En consecuencia, el auto inadmisorio del recurso es nulo porque no se notificó dentro del término legal (artículo 350 del E.T.D).

A su vez, como operó la presunción de admisión del recurso, la Administración tenía un año para resolverlo, a partir del 14 de septiembre de 2009. Y comoquiera que no lo resolvió, se configuró el silencio administrativo positivo, según el artículo 354 del E.T.D. Por tanto, son nulos los actos demandados.

El acto sancionatorio es nulo por expedición irregular

La Administración violó el debido proceso porque la sanción por no declarar se impuso en acto separado de la liquidación de aforo y no se profirió pliego de cargos, a pesar de lo previsto en el artículo 274 del E.T.D o Decreto 823 de 2003, en concordancia con el [artículo 638](#) del Estatuto Tributario Nacional.

A la actora se le envió emplazamiento para declarar, no obstante la respuesta a este no es el mecanismo idóneo para controvertir las manifestaciones de la Administración.

Nulidad por insuficiente motivación del acto sancionatorio

El acto sancionatorio fijó una multa que corresponde al 10% de la base gravable. Sin embargo, figura como base la suma de cero y el acto no indicó de dónde salen las sanciones impuestas por los bimestres 3 y 4 de 2008 (\$8.179.483.700 y \$8.417.963.800, respectivamente)

Nulidad por reproducción de acto anulado y falsa motivación

El fundamento de la sanción por no declarar es la Ordenanza 18 de 2006 de la Asamblea del Atlántico, que reproduce, en esencia, las Ordenanzas 27 y 40 de 2001, que, a su vez, fueron anuladas por el Consejo de Estado en sentencias de 4 de junio de 2009.

De acuerdo con el artículo 66 del C.C.A tanto la Ordenanza 18 de 2006, como los actos acusados carecen de fuerza ejecutoria, pues desaparecieron los fundamentos de derecho.

La Ordenanza 18 de 2006 se encuentra demandada y los fundamentos jurídicos de los actos demandados están en discusión ante la jurisdicción.

La Ordenanza 18 de 2006 es ilegal

La Administración pretende cobrar un tributo sobre las facturas que se expidan en ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicio que se desarrollen en el departamento. En consecuencia, la asamblea del departamento actuó sin competencia para establecer el tributo y con desconocimiento de los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001.

Además, la Ordenanza 18 de 2006 desconoce los artículos 62 numeral 1 y 71 numerales 2 y 5 del Decreto 1222 de 1986, pues la estampilla pro Hospital Universitario CARI E.S.E recae sobre objetos gravados por ley con otros tributos.

Igualmente, como la estampilla es ilegal, son nulas las normas que regulan la forma de liquidarla y pagarla, como lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en las sentencias de 4 de junio de 2009. Ello, porque

no se tuvo en cuenta que las estampillas requieren la intervención o concurso de funcionarios públicos y porque se violó la prohibición del numeral 5 del artículo 71 del Decreto Ley 1222 de 1986, toda vez que se reprodujo el hecho generador del impuesto de industria y comercio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento del Atlántico se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[5]:

La resolución sanción se notificó a la actora el 3 de julio de 2009, como consta en los recibos de la empresa de mensajería. Sin embargo, el recurso de reconsideración se interpuso el 14 de septiembre de 2009, esto es, por fuera de los dos meses previstos en la ley.

Por tanto, el departamento debía inadmitir el recurso, con base en el artículo 343 del Estatuto Tributario Departamental o Decreto Ordenanzal 823 de 2003, pues la extemporaneidad del recurso es un requisito insaneable.

No se configuró el silencio administrativo positivo porque aunque se inadmitió el recurso por fuera de tiempo, la extemporaneidad en su interposición no puede subsanarse (artículo 352 E.T.D). Además, el término de un año para resolver el recurso solo puede correr a partir de la interposición de este en debida forma (artículo 348 del E.T.D).

El acto sancionatorio se expidió debidamente porque estuvo precedido del emplazamiento para declarar y la actora no declaró la estampilla (artículos 336 y 281 del E.T.D).

La resolución sanción está suficientemente motivada por cuanto indicó con claridad que se realizó un cruce de información con otras entidades y se encontró que por los períodos en discusión, la actora obtuvo unos ingresos brutos que sirvieron de base para establecer la sanción.

La sanción no se impuso con base en una ordenanza que reproduce actos anulados, pues la Ordenanza 18 de 2006 guarda su propia identidad, se presume legal y está vigente.

La Ordenanza 18 de 2006 es constitucional y legal. Se expidió con base en el artículo 300 numeral 4 de la Constitución Política y la Ley 645 de 2001, que fue declarada exequible en Sentencia C-227 de 2002.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró probada, de oficio, la excepción de inepta demanda y se inhibió para dictar sentencia que resuelva de fondo el proceso.

Lo anterior, porque la actora no demandó el acto definitivo (sanción por no declarar), sino solamente los autos que inadmitieron el recurso de reconsideración. Y según jurisprudencia de la Sección Cuarta, para que el juez analice el fondo del asunto debe demandarse no solo el acto definitivo sino los actos que inadmiten el recurso de reconsideración y debe demostrarse que la inadmisión fue ilegal[6].

De acuerdo con las pretensiones, la actora no demandó la resolución sanción, a pesar de que es el acto definitivo. Por tanto, no individualizó en debida forma los actos acusados (artículo 138 del C.C.A), lo que impide conocer de fondo el asunto.

No se condena en costas porque no existió temeridad ni deslealtad procesal.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia, por las siguientes razones[7]:

En la demanda no solo se pidió la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración sino de la sanción por no declarar, como se advierte en el literal c) de las pretensiones. Además, se explicaron ampliamente las razones por las cuales la sanción es ilegal (folios 9 y siguientes de la demanda).

La inadmisión del recurso también es ilegal porque el recurso fue oportunamente interpuesto. Existe gran duda sobre la fecha de notificación por correo de la sanción por no declarar, que debe ser resuelta a favor de la actora.

Esto, por cuanto el emplazamiento para declarar se notificó por correo en las instalaciones del Centro Administrativo Argos de Barranquilla, como consta tanto en el sello de recibido de la actora como en el volante de entrega de la empresa de mensajería Carter.

En cambio, la resolución sanción en poder de la actora solo tiene sello de recibido de 14 de julio de 2009, según el sello reloj del Centro de Documentación de Argos. Sin embargo, para la Administración, el correo se entregó el 3 de julio de 2009, conforme con el volante de entrega de la empresa de mensajería.

La planilla de la empresa de mensajería no tiene constancia de haber sido recibida por la actora en su sede ni en las oficinas corporativas de Argos, a diferencia de otros documentos enviados a la demandante.

La actora conoció la colilla de entrega de la empresa de mensajería solo cuando le notificaron la inadmisión del recurso. Lo anterior, por cuanto el correo fue recibido por una persona que no pertenece a la nómina de la actora, ni a la de Cementos Argos, la compañía de vigilancia y la compañía Setecsa, encargada de recibir la documentación en el grupo Argos.

Ante la duda existente en la fecha de notificación, debe favorecerse a la actora para garantizar los principios de eficacia, economía y celeridad y la presunción de inocencia.

Como está probado que la actora recibió la notificación de la resolución sanción el 14 de julio de 2009, el recurso de reconsideración, interpuesto el 14 de septiembre de 2009, fue oportuno. Por tanto, son nulos los actos inadmisorios y debe resolverse de fondo el recurso.

De acuerdo con el artículo 347 del E.T.D, debe inadmitirse el recurso de reconsideración en un término de 15 días hábiles después de la interposición del recurso. Si no se cumple dicho plazo, se entiende admitido el recurso y debe dictarse decisión de fondo.

Dado que el recurso no fue resuelto porque a pesar de ser oportuno se inadmitió, se configuró el silencio positivo, conforme con los artículos 352 y 354 del E.T.D.

El acto sancionatorio es nulo por expedición irregular porque la sanción por no declarar se impuso en acto separado de la liquidación de aforo y no se profirió pliego de cargos. Por tanto, se desconocieron el artículo 274 del E.T.D o Decreto 823 de 2003, en concordancia con el [artículo 638](#) del Estatuto Tributario Nacional.

El acto sancionatorio está indebidamente motivado. Ello porque fijó una sanción que corresponde al 10% de la base gravable, que aparece en ceros, y no explicó de dónde resultaron las sanciones impuestas por los bimestres 3 y 4 de 2008.

La sanción está falsamente motivada. Su fundamento es la Ordenanza 18 de 2006 de la Asamblea del Atlántico, que reproduce, en esencia, las Ordenanzas 27 y 40 de 2001 y que fueron anuladas por el Consejo de Estado en sentencias de 4 de junio de 2009.

Además, en sentencia de 1 de febrero de 2012, la Ordenanza 18 de 2006 fue anulada parcialmente por el Tribunal. Y en sentencia de 27 de marzo de 2014, la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó la sentencia de 28 de noviembre de 2012, que anuló los artículos 2, 3, 4 y 6 de la referida ordenanza.

De acuerdo con el artículo 66 del C.C.A, tanto la Ordenanza 18 de 2006, como los actos acusados carecen de fuera ejecutoria, pues desaparecieron los fundamentos de derecho.

La Ordenanza 18 de 2006 se encuentra demandada y los fundamentos jurídicos de los actos demandados se encuentran en discusión ante la jurisdicción.

Así mismo, en materia de sanciones por no declarar la estampilla, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido que estas son nulas porque se impusieron con base en una norma local que es contraria al ordenamiento superior.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y el recurso.

El **Departamento del Atlántico** no se pronunció en esta oportunidad procesal.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular todo lo actuado a partir del auto admisorio de la demanda, por las siguientes razones:

Debe anularse todo lo actuado desde la admisión de la demanda para que el Tribunal inadmita la demanda y otorgue a la actora el plazo legal con el fin de que, so pena de rechazo, corrija la demanda e incluya en las pretensiones, la nulidad de la resolución sanción por no declarar. Esto, por cuanto se refirió a la resolución sanción en el concepto de la violación pero nada dijo respecto de esta en las pretensiones.

Además, al revocar el auto inadmisorio de la demanda que se dictó por no agotar el requisito de procedibilidad de la conciliación, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ordenó que se pidiera al demandante que precisara los actos demandados.

El Tribunal no podía suponer que la actora demandó la resolución sanción sin constatar la inclusión de dicho acto en las pretensiones e ignorar la orden del Consejo de Estado y posteriormente proferir fallo inhibitorio.

Lo anterior implica la violación al debido proceso porque se impidió a la actora subsanar la deficiencia formal de la demanda y que la jurisdicción se pronunciara sobre la legalidad de la resolución sanción.

Por auto de 30 de junio de 2017, el Consejero Ponente negó la nulidad del proceso, en esencia, porque al admitir la demanda *“respecto de un acto administrativo que no fue expresamente señalado en las pretensiones, a pesar de la advertencia que esta Sección le hizo, le creó una expectativa a la parte demandante, quien no recurrió precisamente porque debía entenderse que la posible falencia quedó subsanada”*.

La providencia de 30 de junio de 2017 sostuvo también que *“La anterior irregularidad no constituye una nulidad que deba declararse en esta instancia, menos si la parte demandante ejerció el recurso de apelación contra la sentencia inhibitoria, lo que habilita a la Sala para que al momento de dictar el correspondiente fallo definitivo se pronuncie sobre el fondo del asunto.”*

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, la Sala define si el Tribunal debía inhibirse para fallar de fondo el presente asunto. En caso negativo, si era procedente o no la inadmisión del recurso reconsideración contra la resolución sanción por no declarar la estampilla pro Hospital Universitario CARI E.S.E por los períodos 3 y 4 de 2008 y si dicha sanción se ajusta o no a la legalidad.

El Tribunal se declaró inhibido para resolver de fondo este asunto porque encontró probada, de oficio, la excepción de inepta demanda debido a que en las pretensiones la actora no pidió expresamente la nulidad de

la resolución sanción por no declarar, que es el acto definitivo, y solo pidió la nulidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio y del que confirmó la inadmisión.

Pues bien, por auto de 2 de agosto de 2011, el Tribunal rechazó la demanda por no haberse corregido esta en el sentido de acreditar el requisito de procedibilidad del artículo 13 de la Ley 1285 de 2009 (trámite de conciliación extrajudicial)[8].

Por auto de 14 de junio de 2012, la Sección revocó la decisión y ordenó al Tribunal que proveyera sobre la admisión de la demanda. Lo anterior, porque la controversia es de naturaleza tributaria y de acuerdo con el artículo 2 [parágrafo 1] del Decreto 1716 de 2009, no son susceptibles de conciliación extrajudicial los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario[9].

Al referirse a la naturaleza de los actos demandados, la Sección precisó lo siguiente:

“En el *sub examine* la sociedad C.I. CARBONES DEL CARIBE S.A.S. demandó, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el Auto No. EC 500400-0101359 de 19 de agosto de 2010 y la Resolución EC 5-00471-0101359 de 29 de septiembre de 2010, por los cuales la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda Departamental del Atlántico inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción 0421384 de 9 de junio de 2009 por no declarar Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. por los periodos 3 y 4 del año 2008.

Frente a este último acto, si bien no se indica expresamente en el capítulo de “DECLARACIONES” que se demanda, se extrae del restablecimiento del derecho que finalmente lo que busca es que no se imponga el pago de la sanción. En este punto el juez de primera instancia deberá solicitarle a la demandante que precise los actos administrativos demandados, pues no puede pretender como restablecimiento del derecho que se declare que no está obligada a pagar sanción alguna si no demanda la nulidad del acto administrativo principal que es la Resolución Sanción 0421384 de 9 de junio de 2009.” (Subraya la Sala)

A pesar de la orden dada al Tribunal para que solicitara a la actora “*que precise los actos demandados*”, por auto de 14 de diciembre de 2012, el Tribunal admitió la demanda porque encontró cumplidos los requisitos de los artículos 137 a 142 del C.C.A.[10].

Al revisar nuevamente la demanda, la Sala encuentra que la actora sí demandó expresamente la nulidad de la resolución sanción, pues en **el literal c) de las pretensiones** solicitó que como consecuencia de la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración contra la sanción, se resuelva de fondo el recurso contra la Resolución Sanción 0421384 de 2009, “**declarándose la nulidad de esta, o declarar la ocurrencia del silencio positivo a favor de mi representada**”. [11]

Así pues, la actora pidió la nulidad tanto del acto definitivo, esto es, la resolución sancionatoria, como de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración que interpuso contra la sanción. Además, en el concepto de la violación explicó por qué son nulos tanto los autos que inadmitieron el recurso de reconsideración contra la sanción como la sanción misma.

Respecto de la sanción, alegó, en esencia, que existe expedición irregular por falta del pliego de cargos; indebida motivación, porque el acto sancionatorio no explicó los factores que tuvo en cuenta para imponer la sanción; falsa motivación, porque la sanción se basó en la Ordenanza 18 de 2006, que fue anulada y que los actos demandados carecen de fuerza ejecutoria porque desaparecieron los fundamentos de derecho de estos[12].

En consecuencia, no se encuentra probada la excepción de inepta demanda porque, conforme al artículo 85 del C.C.A, la actora demandó no solo la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración contra el acto definitivo sino la resolución sanción.

Por lo anterior, se revoca la sentencia apelada y se analiza si procedía o no la inadmisión del recurso de reconsideración.

La Sección ha indicado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho[13], consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar judicialmente los actos administrativos[14].

El artículo 63 del Código Contencioso Administrativo prevé que la vía gubernativa se entiende agotada en los siguientes eventos:

- Cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso.
- Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.
- Cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja, que son facultativos.

De acuerdo con el artículo 341 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico (Decreto Ordenanzal 823 de 2003), en concordancia con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa frente a las **resoluciones que impongan sanciones**, entre otros actos definitivos. Este recurso debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios “dentro de los dos meses siguientes a la notificación” del acto sancionatorio.

Uno de los requisitos del recurso de reconsideración, es la oportunidad[15]. Por tanto, si el recurso se interpone por fuera del término legal, la Administración debe inadmitirlo. Así lo consagra el artículo 347 del Estatuto Tributario Departamental, en concordancia con el artículo 726 del Estatuto Tributario.

Contra el acto que inadmite el recurso de reconsideración, procede el recurso de reposición (artículo 348 del Estatuto Tributario Departamental, en concordancia con el artículo 728 del Estatuto Tributario). Si se confirma la inadmisión, la vía gubernativa se agota a momento de la notificación del acto que así lo dispone.

El artículo 348 del Estatuto Tributario Departamental prevé, también, que la interposición extemporánea del recurso es insaneable.

De otra parte, conforme a los artículos 256 y 257 del Estatuto Tributario Departamental, los actos sancionatorios, entre otras decisiones, se notifican personalmente o por correo a la dirección informada por el contribuyente a la administración tributaria departamental, salvo que el administrado indique una dirección procesal, en cuyo caso es a esa dirección a donde deben notificársele los actos (artículo 255 del E.T.D).

El artículo 257 del E.T.D dispone, igualmente, que la Administración puede notificar los actos, **a través de cualquier servicio de correo**, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento.

La Sección ha sostenido que la notificación por correo puede ser mediante la red oficial de correos o por el servicio de mensajería especializada[16], esto es, empresas privadas y que “en la mensajería especializada queda una prueba de quién es el remitente, la fecha, hora y lugar en que se envía, quién entregó y quién recibió”[17].

En relación con el agotamiento de la vía gubernativa frente al auto inadmisorio del recurso de reconsideración, la Sección ha precisado que se refiere solo a los motivos de inadmisión, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración. Sobre el particular, ha sostenido lo siguiente[18]:

*“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, **se refiere solo 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”[19].*

*“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; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)[20].*

“No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.”

Por tanto, en la vía judicial el demandante debe demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso para que se anule tal decisión y se estudie el fondo de las pretensiones o se declare resuelto el recurso a favor del administrado, si se produjo el silencio administrativo positivo. Si el demandante no demuestra que procedía la admisión del recurso, o lo que es lo mismo, que la inadmisión era ilegal, no puede estudiarse el fondo del asunto[21]. Esto, por cuanto se entiende que no agotó la vía gubernativa frente al acto definitivo, dado que **la inadmisión del recurso obligatorio**, como es la reconsideración **respecto de actos sancionatorios, equivale a su no interposición**.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 12 de diciembre de 2008, el departamento del Atlántico profirió a la actora emplazamiento para declarar la estampilla pro Hospital Universitario CARI E.S.E por los períodos 3 y 4 de 2008.

El emplazamiento se notificó por correo entregado a la actora por la empresa Carter Mensajería, el 19 de diciembre de 2008 a la dirección Vía 40 Las Flores- Barranquilla- Atlántico, según se advierte en la copia de colilla en la que consta el sello de la empresa de mensajería[22]. En dicho sello figuran como “Remitente: *depto del Atlántico/emplazamiento para declarar*” y como destinatario, C.I CARBONES DEL CARIBE S.A y la dirección de esta.

En el emplazamiento también aparece un sello de la actora, que dice “Argos CAD Zona Norte” (Centro Administrativo Argos de Barranquilla) y la firma de quien recibió el acto. La fecha que aparece en el sello es el 19 de diciembre de 2008[23].

No se discute la validez de la dirección informada por la actora (Vía 40 Las Flores – Barranquilla). Tampoco se discute que la documentación de la actora es entregada en dicha dirección, en la oficina de Cementos Argos S.A.

Mediante Resolución Sanción por no declarar 0421384 de 9 de junio de 2009, el departamento del Atlántico impuso a la actora sanción por no declarar la estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E, por los bimestres 3 y 4 de 2008.

En la resolución figura copia de la colilla con el sello de la empresa Carter Mensajería en el que se lee: “Remitente: *depto del Atlántico/Resolución sanción por no declarar*” y como destinatario, C.I CARBONES DEL

CARIBE S.A y la dirección de esta (Vía 40 Las Flores- Barranquilla- Atlántico). En el mismo sello de la empresa de mensajería aparece que el acto fue recibido el **3 de julio 2009** y la firma de quien lo recibió[24].

En el expediente aparece otra copia de la resolución sanción en la que figura solo el sello de la actora. En este se lee *"Argos Edificio Corporativo Presidencia"*, un código de barras, la fecha **14 de julio de 2009**. También aparece el sello de la actora *"Argos CAD Zona Norte"* sin ninguna firma ni constancia expresa de recibo. **En esta resolución no aparece la colilla con el sello de la empresa de mensajería**[25].

Teniendo en cuenta que *"en la mensajería especializada queda una prueba de quién es el remitente, la fecha, hora y lugar en que se envía, quién entregó y quién recibió"*[26] el acto, la Sala tendrá como cierto que la resolución sanción por no declarar se notificó a la actora el **3 de julio de 2009**. Así consta en la copia de la colilla con el sello de la empresa de mensajería CARTER, que figura que la resolución sanción del folio 69 del cuaderno principal. En dicho sello se advierte que el documento fue recibido el 3 de julio 2009 **por el destinatario, esto es, la actora**.

No tendrá en cuenta el sello de la actora que aparece en otra copia de la resolución sanción, **de 14 de julio de 2009**, pues **no aparece la colilla con el sello de la empresa de mensajería**, solo se observa el sello de la actora[27], al parecer de recibido. Lo anterior, porque como bien lo advirtió la Administración al resolver el recurso de reposición contra el auto inadmisorio del recurso de reposición, dicho documento *"solo demuestra un recibido interno de la empresa"* y *"la prueba idónea de la notificación, es el acuse de recibo de la empresa de mensajería"*.

Frente al argumento de que quien firmó el recibido del correo el 3 de julio de 2009 (supuestamente Rubén Ardila o Arteta), para esa fecha no estaba vinculado a la actora, Cementos Argos, la compañía de vigilancia en las instalaciones de Argos y sus filiales (Seguridad Burns de Colombia), ni a la empresa encargada de recibir la documentación en las instalaciones de Argos (Setecsa S.A), la Sala advierte que en el proceso figuran las certificaciones expedidas por tales empresas y en todas se lee que para la fecha de entrega del correo a la actora, quien firmó el recibido (supuestamente Rubén Ardila o Arteta) no está vinculado a ninguna de la citadas empresas[28].

No obstante, tales certificaciones no llevan al pleno convencimiento de lo que se pretende probar, pues el nombre de quien firma el recibido del correo el 3 de julio de 2009 no es suficientemente claro y por lo mismo no existe plena certeza del nombre correcto. Al no tenerse esa certeza, tampoco está plenamente probado que quien recibió el correo no tenía vinculación alguna con la actora, con Cementos Argos, la empresa de vigilancia o la empresa encargada de recibir la documentación en las instalaciones de Cementos Argos.

Al respecto, la Sala reitera que si bien la finalidad de la notificación por correo es que este quede en manos del destinatario, la entrega del correo es válida aunque quien lo recibe no sea el directo receptor *"pues el hecho de que se encuentre en la dirección informada por el contribuyente, permite presumir que tiene algún tipo de vínculo con quienes regularmente habitan en ese lugar."*[29]

Así, al referirse a la presunción de que quien recibe el correo tiene algún vínculo con el destinatario de este, la Sección precisó lo siguiente:

"Esa presunción cobra aún más fuerza tratándose de sociedades debidamente inscritas y dotadas de toda una estructura organizacional conformada por empleadores y empleados, en las que los representantes legales no son siempre las personas encargadas de atender al público en general y/o recibir la correspondencia que le envían, salvo prueba en contrario.

Con lo anterior quiere significarse que son válidas las entregas a personas distintas de los representantes legales de las sociedades contribuyentes, sin perjuicio de que estas puedan demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando.

Tal demostración solo puede partir de una prolija actividad probatoria a través de medios pertinentes, conducentes y fehacientes que en el caso concreto se echan de menos [...]”

Como se precisó, en este caso, la prolija actividad probatoria de la actora para desvirtuar la presunción no existió. La demandante no logró demostrar la supuesta inexistencia de su relación con quien recibió el correo. Tampoco es convincente el argumento de que su copia no tiene el sello de la empresa de correo, y que como solo tiene el sello de recibido de la actora, de fecha 14 de julio de 2009, esa es la fecha de notificación del acto sancionatorio.

Es de anotar que el emplazamiento para declarar[30] y las citaciones para notificación personal del auto inadmisorio del recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio[31] y del auto que decidió la reposición contra la inadmisión[32] sí tienen la colilla del sello de la empresa de mensajería y dentro de este, la fecha de recibido de los actos.

Dado que está demostrado que la resolución sanción por no declarar las estampillas se notificó a la actora por correo **el 3 de julio de 2009**, el recurso de recurso de reconsideración debía interponerse dentro de los dos meses siguientes (artículo artículo (sic) 341 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico), esto es, hasta el 3 de septiembre de 2009. No obstante, la actora interpuso el recurso de reconsideración el 14 de septiembre de 2009[33], de manera extemporánea.

En consecuencia, la Administración debía inadmitir (sic) el recurso por extemporáneo, como en efecto lo hizo, inadmisión que no puede sanearse por el paso del tiempo, como lo advierte el artículo 348 del Estatuto Tributario Departamental.

Comoquiera que la inadmisión del recurso de reconsideración fue válidamente declarada porque el citado recurso se interpuso por fuera del término legal, lo que equivale, en la práctica, a que la demandante no lo interpuso, debe entenderse que esta no agotó la vía gubernativa frente al acto sancionatorio, que es el definitivo.

Como no lo hizo, no se cumple el presupuesto procesal del artículo 135 del C.C.A, conforme con el cual cuando se pretende la nulidad y restablecimiento del derecho de un acto particular que ponga término a un proceso administrativo, debe haberse agotado previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada pero por las razones expuestas.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONOCER personería a SILVIA ISABEL REYES CEPEDA como apoderada de la parte demandante, según poder que está en el folio 388.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

[1] Folios 324 a 343

[2] Folios 129 y 130

[3] Folios 71 a 94

[4] Folios 47 a 49

[5] Folios 214 a 232

[6] Sentencias de 6 de marzo de 2008, exp 15586 y de 11 de diciembre de 2008, exp 16380.

[7] Folios 345 a 365

[8] Folios 175 a 177

[9] Folios 195 a 201

[10] Folios 206 y 207

[11] Folio 1

[12] Folios 5 a 44

[13] Artículo 135 del Código Contencioso Administrativo

[14] Entre otras, ver sentencias de 25 de marzo del 2010, exp. 16831 y de 13 de noviembre de 2014, exp 19875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[15] En concordancia con el artículo 722 del Estatuto Tributario Nacional, el artículo 343 del Decreto 823 de 2003 señala como requisito de los recursos de reposición y reconsideración, que estos se interpongan dentro de la oportunidad legal.

[16] Sentencia de 13 de octubre de 2016, exp 20585, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[17] Ibídem

[18] Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007, exp. 14589, C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 15 de julio de 2010, exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 10 de febrero de 2011, exp. 17251, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 1 de septiembre de 2011, exp. 17603, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, de 24 de octubre de 2013, exp. 19108 y de 13 de noviembre de 2014, exp 19875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[19] Jaime Abella Zárate. Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria. Bogotá. Editorial Legis. 2007, p 269.

[20] Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007, exp. 14589, C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 25 de marzo de 2010, exp. 16831, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 15 de julio de 2010, exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 10 de febrero de 2011, exp. 17251, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 24 de octubre de 2013, exp. 19108, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[21] Sentencia de 13 de noviembre de 2014, exp 19875

[22] Folio 68

[23] Ibídem

[24] Folio 69

[25] Folio 56

[26] Ibídem

[27] Folio 56

[28] Folios 131, 132, 154 y 158

[29] Sentencia de 13 de septiembre de 2012, exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[30] Folio 68

[31] Folios 105

[32] Folio 134

[33] Folio 71 c.p.