

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO JUZGADO SÉPTIMO ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO JUDICIAL DE TUNJA

Tunja, diecinueve (19) de julio de dos mil veintiuno (2021)

RADICACIÓN: 15001 33 33 007 2018 00103 - 00

DEMANDANTE: MIGUEL ARCANGEL CELY CELY

**DEMANDADO: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL
Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL**

MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

No encontrando causal de nulidad que invalide lo actuado y agotadas las etapas procesales previstas en los artículos 180 y 181 de la Ley 1437 de 2011, se procede a dictar SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, adelantado a través de apoderado judicial por el señor Miguel Arcángel Cely Cely en contra de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA (Fls.4 – 13, archivo 06, E.D., G-FILES).

1.1 PRETENSIONES

A través de apoderada judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, Miguel Arcángel Cely Cely presentó demanda en contra de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con el objeto de que se declare la nulidad de la liquidación oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017, por omisión en la afiliación, vinculación e inexactitud en los subsistemas de salud y pensión, y sancionó por dicha conducta en relación con los períodos de enero a diciembre de 2014.

Así mismo, solicitó se decrete la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Auto No. ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017, por medio del cual inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante contra la Liquidación Oficial RDO-2017-03020.

- Resolución No. RDC 061 del 19 de febrero de 2018, por medio de la cual el Director de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reposición interpuesto contra el Auto No. ADC – 2017-01259.

- Oficio No. 1500 de 26 de abril de 2018, por medio de la cual el Director de Parafiscales de la UGPP resolvió recurso de reposición contra la Resolución RDC 061 de 19 de febrero de 2018.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la UGPP que admita y resuelva el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante contra la liquidación oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017 y se le ordene rehacer la liquidación oficial por no ajustarse a las utilidades netas mensuales de enero a diciembre del año gravable 2014, que variaron de un mes a otro.

Finalmente solicitó se condene en costas y agencias en derecho a la UGPP, y como pretensión subsidiaria, que se apruebe la liquidación presentada por el contribuyente.

1.2 HECHOS

Los hechos en que se fundamenta la demanda son, en síntesis, los siguientes:

Adujo el demandante que el Director de Parafiscales de la UGPP envió comunicación al señor Miguel Arcángel Cely Cely el 31 de agosto de 2016, con el objeto de constituir un único aviso de acción persuasiva para que realizara los aportes a seguridad social como “empleado con ingresos como independiente”, advirtiéndole, además, que la entidad es la encargada de controlar la evasión en el pago de los aportes en el sistema de seguridad social.

Mencionó que el funcionario admitió que el accionante realizó aportes al Sistema General de Seguridad Social en 2014, pero no sobre la totalidad de sus ingresos, y que en el mismo oficio se invita al señor Cely Cely a que realice los aportes al SGSS de acuerdo con su realidad económica.

Sostuvo que el actor tuvo inconvenientes de comunicación con su asesor contable lo que conllevó a que no se enterara del aviso enviado por la accionada; que le fue remitido requerimiento de información No. RQI – M – 3516 de 27 de octubre de 2016, expediente No. 20161620058004122, por medio del cual el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Dirección de Parafiscales de la UGPP, le solicitó al accionante el envío de la relación de las planillas de los aportes PILA en los que constara sus aportes como afiliado cotizante a la seguridad social y demás aportes.

Indicó que *“por desconocimiento y razones ajenas a su voluntad, el demandante no dio respuesta”*; la entidad expidió Requerimiento para declarar y/o corregir RCD-2016-02826 el 13 de diciembre de 2016, notificado por aviso el 23 de enero de 2017, donde se propuso al señor Cely Cely el pago de \$55.344.700; que el contribuyente no emitió respuesta por falta de asesoría, en tanto desconocía que debía controvertir la sanción que le estaban imponiendo con la presentación de su liquidación privada.

Narró que vía correo certificado, el 8 de septiembre de 2017 le fue notificada la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017, cuyo fundamento se refiere a la omisión e inexactitud de no haber declarado o cotizado sobre los ingresos reales, de manera que le impuso el pago de i) \$55.344.700 por omisión en afiliación y/o vinculación de los aportes e inexactitud de las autoliquidaciones y pagos de los aportes a los sistemas de salud y pensión; ii) \$61'600.000 por la conducta de omisión; y iii) \$14.911.620 por inexactitud.

Señaló que el demandante sí cotizó de enero a diciembre de 2014 sobre el salario mínimo, como lo reconoce y relaciona la liquidación; refirió que el demandante no tuvo en cuenta para aportar al sistema de seguridad social el monto de las utilidades netas mensuales, configurándose una inexactitud de la demandada.

Dijo que en la liquidación oficial se le indicó que tenía la posibilidad de interponer recurso de reconsideración, siempre y cuando cumpliera 3 requisitos, entre ellos, que contaba con 2 meses, contados a partir de la notificación, y que por tanto, procedió a interponerlo por medio de correo certificado el 9 de noviembre de 2017, ello en cumplimiento del artículo 50 de la Ley 1739 de 2014 que modificó el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012.

Que mediante auto No. ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017, el Director de Parafiscales de la UGPP inadmitió el recurso de reconsideración en razón a que el interesado lo presentó de forma extemporánea, al habersele notificado el 8 de septiembre de 2017, por lo que el término para impugnar vencía el 8 de noviembre de 2017.

Expuso que el 12 de febrero de 2018 interpuso recurso de reposición contra el Auto No. ADC-2017-01259, donde argumentó que los 2 meses para interponer el recurso de reconsideración vencían el 9 de noviembre de 2017, fecha en la que efectivamente fue radicado. Que este recurso fue decidido mediante Resolución No. RDC 061 de 19 de febrero de 2018, la cual confirmó el auto impugnado.

Indicó que el 12 de marzo de 2018 se notificó personalmente al demandante la Resolución No. RDC 061 y que en el acta de notificación se anotó que *“contra este acto administrativo podía interponerse el recurso de reposición ante la Dirección de Parafiscales de la UGPP, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de notificación, de conformidad con los artículos 726 y 728 del E.T.N.”*, situación que lo indujo a error, y por tanto interpuso un segundo recurso de reposición contra la Resolución No. RDC 061.

1.3 NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

El demandante citó como normas violadas las siguientes los artículos 29 y 53 de la Constitución Política, el artículo 19 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 135 de la Ley 1753 de 2015.

Explicó que si bien es cierto el demandante no envió su liquidación privada dentro del término legal, también lo es que remitió a la UGPP la totalidad de la contabilidad, estados financieros mes a mes de enero a diciembre de 2014, cuando interpuso el recurso de reposición contra el auto No. ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017.

Insistió en que la Ley 100 y la Ley 1753 de 2015 disponen que la cotización para la seguridad social debe recaer sobre lo realmente percibido, y que no se puede tomar como IBC el ingreso bruto mensual, ni como IBL el ingreso bruto anual; que la UGPP profirió la liquidación oficial con base en los ingresos brutos anuales del demandante, con base en la declaración de renta que cruzó con la DIAN en el año 2014, y que por tanto incurrió en un grave error al haber hecho una simple operación matemática de dividir la utilidad bruta anual entre 12 meses.

Estimó que debe tenerse en cuenta que la actividad económica que desarrolla el demandante es la compra y venta de materiales de construcción, por lo que el capital que maneja es de sus proveedores, el cual se debe descontar (con los costos y gastos) que genera esta actividad para obtener una utilidad neta que es la que se refleja en la declaración de renta.

Que en aplicación de lo anterior se obtiene un resultado inferior al liquidado por la entidad, habida cuenta que el accionante tomó los ingresos mensuales realmente percibidos de su actividad económica, después de descontar los gastos y costos directamente relacionados con la actividad comercial, de la que también deriva su sustento diario.

Refirió frente a la extemporaneidad que la entidad demandada incurrió en una imprecisión al asegurar que ni el Estatuto Tributario, ni el C.C.A., establecen específicamente desde cuando se cuenta el plazo para interponer el recurso de reconsideración, toda vez que para octubre de 2013 ya se encontraba vigente el C.P.A.C.A., norma según la cual, el término para interponer un recurso por la vía administrativa, e incluso judicial, empieza a contarse a partir del día siguiente a la notificación en cualquiera de sus modalidades.

Que en el *sub lite* la norma aplicable otorgaba un plazo de dos (2) meses, siguientes a la notificación para interponer el recurso de reconsideración, porque *“la fecha de notificación siempre debe quedar libre, por así decirlo del término para interponer el recurso, cualquiera que este sea. Si no es así se viola la ley y el derecho constitucional del debido proceso, del derecho de defensa”*.

Insistió en que la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 28 de agosto de 2017 le fue notificada vía correo certificado el 8 de septiembre de 2017, por lo que el término para interponer el recurso de reconsideración comenzó a contarse el 9 de septiembre de 2017 y venció el 9 de noviembre de 2017, lo que dejaría sin sustento la decisión de inadmitir el referido recurso.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Unidad Administrativa Especial Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (Fls. 7 - 17, archivo 11, E.D. G-files)** dentro del término de traslado y a través de apoderada judicial, presentó escrito de contestación de la demanda, donde se opuso a todas las pretensiones de la misma, y como argumentos de defensa expuso que la entidad actuó en ejercicio de las facultades y funciones establecidas en la ley conforme a las disposiciones especiales vigentes al momento de expedir los actos administrativos.

Que los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración y resolvieron recurso de reposición son de mero trámite, por lo que no resultan susceptibles de control judicial; que se opone al restablecimiento pretendido en cuanto a la obligación de admitir y resolver el recurso de reconsideración, en razón a que el trámite se ajustó al marco normativo establecido en el Estatuto Tributario, derivado de la configuración del requisito insubsanable de la extemporaneidad.

Consideró que sería ilegal rehacer la liquidación oficial, por cuanto a la UGPP no le fueron aportados los soportes que permiten ajustar o modificar el acto administrativo en cuestión, a pesar de que se le otorgaron oportunidades al contribuyente como garantía de los derechos fundamentales a la defensa y al debido proceso, es decir, que el accionante no allegó las pruebas que justifiquen o permitan replantear los valores determinados.

Sobre la extemporaneidad ilustró que de acuerdo con el artículo 722 del Estatuto Tributario este requisito no puede ser subsanado, de modo que según el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el recurso de reconsideración debe interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sancionatoria, y que en el caso bajo examen la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017 fue notificada por correo certificado el 8 de septiembre de 2017, mientras que el recurso de reconsideración fue presentado el 9 de noviembre de 2017.

Acotó que *“es indispensable acreditar determinadas circunstancias para la interposición del recurso de reconsideración, como la presentación del recurso dentro del término de dos (2) meses otorgados en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, luego al no haberse cumplido este presupuesto, la consecuencia jurídica es la inadmisión del mismo, sin posibilidad alguna de subsanación.”*

Finalmente señaló que la UGPP se rige por normas especiales de competencia y funcionalidad del Estatuto Tributario, situación que conlleva a que no sea posible aplicar las normas generales contenidas en el CPACA.

3. TRÁMITE DEL MEDIO DE CONTROL

La demanda fue presentada para reparto el 12 de julio de 2018 (Fl. 14, archivo 08, E.D., G-Files), siendo admitida el 19 de noviembre de 2018 (Fls. 4 – 7, archivo 10, E.D., G-files) donde se ordenó la notificación a la parte demandada.

A través de auto de 23 de agosto de 2019, este Despacho dispuso fijar fecha y hora para llevar a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del C.P.A.C.A (Fls. 1 – 2, archivo 13, E.D. G-files).

Dicha audiencia tuvo lugar el 11 de octubre de 2019 y en ella se adelantaron las etapas de saneamiento del proceso, decisión de excepciones previas, fijación del litigio, conciliación y decreto de pruebas (Fls. 4 – 9, archivo 13, E.D. G-Files), a la vez que se fijó fecha para audiencia de pruebas, la que se realizó el 29 de enero de 2020 (fls. 48 – 51, archivo 13, E.D. G-files).

Adelantada la audiencia de pruebas de que trata el artículo 181 del C.P.A.C.A, se dispuso suspender el proceso por el término de dos (2) meses a petición de las partes. Por auto de 15 de octubre de 2020 se decretó la reanudación del trámite y se corrió traslado para que las partes presentaran sus respectivos alegatos (archivo 04, E.D.).

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

4.1 UGPP (Archivo 06, E.D.)

La entidad accionada presentó escrito en el que reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y agregó que conforme lo establece el artículo 62 de la Ley 4 de 1913, cuando los términos son de meses, éstos se computan según calendario, por lo cual la fecha límite para interponer el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial era el 8 de noviembre de 2017, por haber sido notificada el 8 de septiembre.

Recalcó que el IBC con el que deben efectuarse los aportes a salud y pensiones, corresponde a los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado durante el período a declarar, con la posibilidad de deducir de las sumas recibidas aquellas expensas que tengan relación de causalidad con su actividad productora y sean necesarias y proporcionadas como lo dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario, cuyo valor definitivo en ningún caso podrán ser inferiores a un salario mínimo, ni superiores a 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Finalmente, solicitó se nieguen las pretensiones de la demanda, y se confirme la legalidad de los actos demandados.

4.2 Parte demandante

La parte demandante guardó silencio.

4.3 Ministerio Público

La delegada del Ministerio Público se abstuvo de emitir concepto.

II. CONSIDERACIONES

1. PROBLEMA JURÍDICO

De acuerdo con la fijación del litigio que se hiciera en la audiencia inicial y los elementos de prueba allegados, el Despacho concreta los siguientes problemas jurídicos a resolver en el presente asunto:

- En primer lugar, corresponde al Despacho establecer si el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente se presentó dentro del término legalmente establecido en contra de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017 y por tanto no había lugar a inadmítirlo por la entidad demandada.

- En caso que se encuentre que el recurso de reconsideración fue ilegalmente inadmitido, deberá el Despacho determinar si el señor MIGUEL ARCANGEL CELY CELY presentó en debida forma la liquidación de sus aportes a seguridad social ante la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, y si resulta procedente la sanción impuesta a través de los actos acusados, por inexactitud en la liquidación y por no suministrar la información contable solicitada.

De la interpretación de la demanda, así como de la contestación de la misma, el Despacho anuncia la posición que asumirá así:

2. TESIS ARGUMENTATIVA PROPUESTA POR EL DESPACHO

El Despacho dirá que al haberse formulado el recurso de reconsideración por fuera del término previsto al efecto, el cargo por violación al debido proceso formulado en contra de los actos administrativos contenidos en el Auto ADC-2017-01259 del 12 de diciembre de 2017, Resolución No. RDC 061 del 19 de febrero de 2018 y Oficio No. 1500 del 26 de abril de 2018 a través de los cuales se inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante en contra de la Liquidación Oficial, no prospera, razón por la cual hay lugar a negar las pretensiones de la demanda frente a tales actos administrativos.

Como consecuencia de lo anterior, esto es, que se niegan las pretensiones de la demanda orientadas a que se declare la nulidad de los actos administrativos a través de los cuales se inadmitió el recurso de reconsideración, se declarará probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por no haberse cumplido el presupuesto procesal del agotamiento del procedimiento administrativo, habida cuenta que el demandante interpuso de forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017, lo que conlleva el mismo efecto de no haberse presentado, lo que impide al juzgado pronunciarse de fondo frente a las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo. Lo anterior por cuanto la jurisdicción de lo contencioso administrativo solo procedería a estudiar el fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demostrara la ilegalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración.

Así mismo, a juicio de Despacho no resulta aplicable la figura de la demanda *per saltum* prevista en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, en la medida que el contribuyente no demostró haber atendido en debida forma el requerimiento especial, de tal manera que no resulta procedente estudiar de fondo la legalidad de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017.

Para desatar el problema jurídico planteado, el Despacho abordará los siguientes aspectos: el **i)** De las pruebas allegadas al plenario y **ii)** Fondo del asunto.

3. DE LAS PRUEBAS ALLEGADAS AL PLENARIO

Al proceso fueron allegados los siguientes elementos de prueba útiles a efectos de resolver los problemas jurídicos planteados:

- Copia del Requerimiento de información No. RQI-M-3516 de fecha 27 de octubre de 2016 suscrito por el Subdirector de Determinaciones de Obligaciones Dirección de Parafiscales de la UGPP, dirigido al señor Miguel Arcángel Cely Cely (Expediente administrativo CD Fl 248).
- Copia del Requerimiento para declarar y/o corregir No. RCD-2016-02826 del 13 de diciembre de 2016 dirigido al señor Miguel Arcángel Cely Cely, a través del cual, la UGPP lo requiere para que en su condición de trabajador independiente se afilie y/o reporte la novedad de ingreso, declare y pague como cotizante al Sistema de Seguridad Social Integral los aportes correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2014 por la suma de \$56.364.000 y pague

sanción por omisión en la afiliación y/o vinculación por valor de \$103.146.120 (Expediente administrativo CD Fl 248)

- Copia de la Liquidación Oficial No. RDO 2017-03020 del 29 de agosto de 2017, expedida por el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social *“Por medio de la cual se profiere a MIGUEL ARCANGEL CELY CELY identificado con C.C. 74.333.292, Liquidación Oficial por omisión en la afiliación o vinculación e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión y se sanciona por no declarar por conducta de omisión e inexactitud”* (Fls. 15 – 31, archivo 06, E.D., G-files).
- Copia de la constancia de notificación de la Liquidación Oficial No. RDO 2017-03020 del 29 de agosto de 2017, expedida por la UGPP, donde se indica que la misma fue notificada el 8 de septiembre de 2017 (Expediente administrativo CD Fl 248).
- Copia del recurso de reconsideración interpuesto por el demandante contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017, radicado ante la UGPP el 9 de noviembre de 2017 (fls. 7 – 15, archivo 07, E.D., G-files).
- Copia del Auto No. ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017 proferido por el Director de Parafiscales de la UGPP a través del cual inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por el accionante contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017 (Fls. 33 – 39, archivo 06, E.D., G-files).
- Copia de la adición al recurso de reconsideración, presentada por el contribuyente el 27 de diciembre de 2017, donde pretendió aportar nueva documentación (fl. 16, archivo 07, E.D., G-files).
- Copia del recurso de reposición interpuesto por el señor Miguel Arcangel Cely Cely contra el Auto ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017 (fls. 17 – 23, archivo 07, E.D., G-files).
- Copia de la Resolución No. RDC 061 de 19 de febrero de 2018, mediante la cual, el Director de Parafiscales de la UGPP resolvió el recurso de reposición interpuesto por el señor Cely Cely contra el auto No. ADC-1259 de 12 de diciembre de 2017 (Fls. 41-48, archivo 06, G-files), así como su respectiva acta de notificación suscrita el 12 de marzo de 2018 (fl. 3, archivo 07, E.D., G-files).
- Copia del recurso de reposición interpuesto por el actor contra la Resolución No. RDC-061 de 19 de febrero de 2018 (fls. 27 – 28, archivo 07, 1 – 25, archivo 08, E.D., G-files).
- Copia del Oficio No. 1500 del 26 de abril de 2018 a través de cual, la UGPP se pronunció respecto del recurso de reposición interpuesto en contra de la Resolución No. RDC-061 de 19 de febrero de 2018 (Fl 34 Expediente físico).

- Copia del certificado de expedido por el Jefe de la Oficina Tecnológica de la Información y la Comunicación del Ministerio de Salud con relación a los pagos en Planilla Integrada de Liquidación de Aportes – PILA, para el año gravable 2014 (Fls. 40 – 43, archivo 13, E.D., G-files).
- Copia de los soportes contables que presentó el contribuyente como anexos del recurso de reposición que interpuso contra la Resolución No. RDC061 de 19 de febrero de 2018 (fls. 3 – 42, archivo 17, 1 – 47, archivo 18, y 15 – 32, archivo 19 E.D., G-files).
- Copia de la liquidación privada elaborada por el demandante, con la cual el accionante pretendió demostrar los presuntos yerros en que incurrió la Liquidación Oficial RDO-2017-03020 (fls. 1 – 13, archivo 19, E.D., G-files).

Con fundamento en los anteriores elementos de prueba procede el Despacho a resolver el problema jurídico planteado en el presente asunto.

4. FONDO DEL ASUNTO

4.1 Del procedimiento administrativo tributario adelantado por la UGPP

En primer lugar, ha de señalarse que tal como lo dispone el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso debe ser aplicado a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. A este respecto, el Consejo de Estado ha precisado:

*"Por otra parte, la Constitución Política consagró una serie de contenidos de **obligatorio cumplimiento en las actuaciones de las autoridades administrativas**, estos son los contenidos del debido proceso.*

El artículo 29 en su inciso primero establece que el debido proceso se aplicará a toda clase de actuación administrativa, sobre el particular se ha sostenido:

*"(. . .) el debido proceso se mueve (...) dentro del contexto de **garantizar la correcta producción de los actos administrativos**, y por ello extiende su cobertura a todo el **ejercicio que debe desarrollar la administración pública, en la realización de sus objetivos y fines estatales, es decir, cubija a todas sus manifestaciones en cuanto a la formación y ejecución de los actos**, a las peticiones que realicen los particulares, a los procesos que por motivo y con ocasión de sus **funciones cada entidad administrativa debe desarrollar** y desde luego, garantiza la defensa ciudadana al señalarle los medios de impugnación previstos respecto de las providencias administrativas, cuando crea el particular, que a través de ellas se hayan afectado sus intereses"*

Igualmente se ha caracterizado el procedimiento administrativo de la siguiente forma:

"(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa, (ii) que guarda relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal". Ha precisado al respecto, que con dicha garantía se busca "(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados".

Se ha sostenido que el debido proceso lo integran diversos derechos, entre ellos: (i) ser oído durante toda la actuación, (ii) a la notificación oportuna y de conformidad con la ley, (iii) a que la actuación se surta sin dilaciones injustificadas, (iv) a que se permita la participación en la actuación desde su inicio hasta su culminación, (v) a que la actuación se adelante por autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias previstas en el ordenamiento jurídico, (vi) a gozar de la presunción de inocencia, (vii) al ejercicio del derecho de defensa y contradicción, (viii) a solicitar, aportar y controvertir pruebas, y (ix) a impugnar las decisiones y a promover la nulidad de aquellas obtenidas con violación del debido proceso."¹

Una de las expresiones de este debido proceso administrativo es, sin duda, la oportunidad que se le brinda al destinatario de las decisiones emitidas por las autoridades de impugnarlas, de modo que tanto el funcionario que la expidió y/o su superior pueda replantear su determinación, a partir de nuevos hechos o argumentos jurídicos.

En tal sentido, el numeral 2 del artículo 161 del CPACA establece que la presentación de la demanda donde se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular está sujeta, entre otros requisitos, a que se hayan ejercido y decidido los recursos que, de acuerdo con la ley, son obligatorios.

Frente al tema, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha considerado que el agotamiento de los recursos de la actuación administrativa constituye un requisito previo para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, para que la administración revise su actuación antes de que sea llevada a juicio, con el fin de que la aclare, modifique o revoque. Es el denominado privilegio de la decisión previa, en cuanto es la facultad de la administración para ejercer un control jurídico previo frente a su propia decisión.²

A su turno, el inciso segundo del artículo 50 de la Ley 1739 de 2014³ dispone que contra las liquidaciones oficiales proferidas por la UGPP procede el recurso de reconsideración, que debe promoverse dentro de los 2 meses siguientes a la notificación de dicho acto administrativo.

Ahora, los artículos 722 y 726 del Estatuto Tributario condicionan la admisión del recurso de reconsideración al cumplimiento de tres exigencias específicas: i) que se haya formulado por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad; ii) que haya sido promovido en la oportunidad legal; y iii) que haya sido interpuesto

¹ Consejo de Estado, Sección Tercera. Sentencia de 9 de abril de 2015. C.P. Olga Mérida Valle de de la Hoz.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Auto de 11 de febrero de 2021, Exp. 25000-23-37-000-2019-00666-01(25219)A, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³ ARTÍCULO 50. Modifíquese el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así:

“Artículo 180. Procedimiento aplicable a la determinación oficial de las contribuciones parafiscales de la protección social y a la imposición de sanciones por la UGPP. Previo a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos, los cuales deberán ser respondidos por el aportante dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación. Si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes, si hay mérito para ello.

Contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción. La resolución que lo decida se deberá proferir y notificar dentro del año siguiente a la interposición del recurso.

PARÁGRAFO. Las sanciones por omisión e inexactitud previstas en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 no serán aplicables a los aportantes que declaren o corrijan sus autoliquidaciones con anterioridad a la notificación del requerimiento de información que realice la UGPP”.

directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante.

Estas normas del estatuto tributario resultan aplicables a los procesos adelantados por la UGPP en virtud de lo previsto por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, cuyo tenor es el siguiente:

“ARTÍCULO 156. GESTIÓN DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL. Créase la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Esta Unidad Administrativa tendrá a su cargo:

i) El reconocimiento de derechos pensionales, tales como pensiones y bonos pensionales, salvo los bonos que sean responsabilidad de la Nación, así como auxilios funerarios, causados a cargo de administradoras del Régimen de Prima Media del orden nacional, y de las entidades públicas del orden nacional que hayan tenido a su cargo el reconocimiento de pensiones, respecto de las cuales se haya decretado o se decrete su liquidación. Para lo anterior, la entidad ejercerá todas las gestiones inherentes a este numeral, tales como la administración de base de datos, nóminas, archivos y asignaciones al Gobierno Nacional en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003;

ii) Las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. Para este efecto, la UGPP recibirá los hallazgos que le deberán enviar las entidades que administran sistemas de información de contribuciones parafiscales de la Protección Social y podrá solicitar de los empleadores, afiliados, beneficiarios y demás actores administradores de estos recursos parafiscales, la información que estime conveniente para establecer la ocurrencia de los hechos generadores de las obligaciones definidas por la ley, respecto de tales recursos. Esta misma función tendrán las administraciones públicas. Igualmente, la UGPP podrá ejercer funciones de cobro coactivo en armonía con las demás entidades administradoras de estos recursos.

La Unidad tendrá sede en Bogotá, D. C., y su patrimonio estará constituido por los aportes del Presupuesto General de la Nación, los activos que le transfieran la Nación y otras entidades públicas del orden nacional y los demás ingresos que a cualquier título reciba. La Unidad tendrá un Director de Libre Nomenclación y Remoción del Presidente de la República.

De conformidad con el artículo 150 numeral 10 de la Constitución Política, revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias, por el término de seis (6) meses, contados a partir de la fecha de publicación de la presente ley, para expedir normas con fuerza de ley que determinen las funciones y el sistema específico de carrera para los empleados de la entidad. En el ejercicio de estas facultades, el Gobierno tendrá en cuenta las características particulares de cada uno de los subsistemas que conforman Sistema de Seguridad Social Integral y armonizará las funciones de cobro persuasivo y coactivo asignadas a las entidades administradoras de recursos para-fiscales y a la UGPP, para lo cual podrá disponer la manera como se utilizarán las bases de datos e información que estén a cargo de las entidades, administradoras y entes de control y vigilancia del Sistema.

La UGPP ejercerá sus funciones de acuerdo con lo que defina la reglamentación que en el ejercicio de sus potestades constitucionales expida el Gobierno Nacional, la cual deberá tener en cuenta el objeto y funciones que correspondan a la Administradora de Régimen de Prima Media a que se refiere el artículo anterior, y a las que la Unidad Administrativa Especial le corresponda.

El ejercicio de las funciones de determinación y cobro de contribuciones de la Protección Social por parte de cada una de las entidades integrantes del sistema y de la UGPP, se tendrá en cuenta lo siguiente:

<Numerales 1 a 5 derogados por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012>

<Inciso derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012>

En lo previsto en este artículo, los procedimientos de liquidación oficial se ajustarán a lo establecido en el Estatuto Tributario, Libro V, Títulos I, IV, V y VI. Igualmente, adelantará el cobro coactivo de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006.

En las liquidaciones oficiales se liquidarán a título de sanción intereses de mora la misma tasa vigente para efectos tributarios.” (Resalta el Despacho)

De acuerdo con la norma antes referida, no cabe duda que el procedimiento de liquidación oficial adelantado por la UGPP en los asuntos de su competencia, en lo no previsto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, resultarán aplicables las normas previstas en el Estatuto Tributario.

4.2 De la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración frente a la liquidación oficial emitida por la UGPP

En línea con lo anterior, para tener por cumplido el requisito de procedibilidad, es necesario determinar si se agotó el recurso de reconsideración contra la respectiva liquidación oficial censurada con el pleno cumplimiento de tales requisitos. Si el recurso es oportuno y reúne las formalidades exigidas en el artículo 722 del E.T. la Administración lo decidirá, y en ese momento se entenderá concluida la actuación administrativa tributaria, y el contribuyente podrá acudir por vía judicial en uso del medio de control procedente.

Caso distinto ocurre cuando la Administración impide la interposición del recurso, en tanto allí no resultaría exigible el presupuesto procesal aludido, según lo dispone el numeral 2 del artículo 161 del CPACA⁴.

Otra excepción a esta regla es la prevista en el párrafo segundo del artículo 720 del E.T. según la cual, puede acudirse a la demanda “*per saltum*”, donde el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial cuando haya respondido en debida forma al requerimiento especial, caso en el que podrá acudir directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Según lo indicó la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁵, esta norma también es aplicable en los procedimientos adelantados por la UGPP para la gestión de las obligaciones y contribuciones parafiscales de la protección social, debido a la remisión prevista en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

En línea con lo antes expuesto, el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014 modificó la Ley 1607 de 2012, de modo que creó mecanismos de lucha contra la evasión y se dictaron otras disposiciones, en cuyo artículo 50 se consagró el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, en los siguientes términos:

⁴ **ARTÍCULO 161. REQUISITOS PREVIOS PARA DEMANDAR.** La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos: (...)

2. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. El silencio negativo en relación con la primera petición permitirá demandar directamente el acto presunto.

Si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Auto de 19 de julio de 2016. Exp. 08001-23-33-002-2015-00082-01 (22468). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

“ARTÍCULO 50. Modifíquese el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así:

“Artículo 180. Procedimiento aplicable a la determinación oficial de las contribuciones parafiscales de la protección social y a la imposición de sanciones por la UGPP. Previa a la expedición de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, la UGPP enviará un Requerimiento para Declarar o Corregir o un Pliego de Cargos, los cuales deberán ser respondidos por el aportante dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación. Si el aportante no admite la propuesta efectuada en el Requerimiento para Declarar o Corregir o en el Pliego de Cargos, la UGPP procederá a proferir la respectiva Liquidación Oficial o la Resolución Sanción, dentro de los seis (6) meses siguientes, si hay mérito para ello.

Contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción. La resolución que lo decida se deberá proferir y notificar dentro del año siguiente a la interposición del recurso.

PARÁGRAFO. Las sanciones por omisión e inexactitud previstas en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 no serán aplicables a los aportantes que declaren o corrijan sus autoliquidaciones con anterioridad a la notificación del requerimiento de información que realice la UGPP”. (Negrilla del Despacho)

Con relación a la forma como se debe contabilizar el término de dos (2) meses para interponer el recurso de reconsideración, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha venido estructurando una tesis a partir de la manera en que se notifica la liquidación oficial al contribuyente y el día en que debe comenzar a contar dicho término. De acuerdo con la Alta Corporación y tal como se verá a continuación, el termino de 2 meses para interponer el recurso de reconsideración en contra la liquidación oficial, se contabiliza desde el mismo día en que se notifica dicho acto administrativo. Así, por ejemplo, en sentencia de 30 de agosto de 2007, expediente 25000-23-27-000-2002-01477- 01(15517), con ponencia de la Magistrada Ligia López Díaz, se ilustró:

“En el presente caso, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó el 4 de enero de 2002, la Liquidación Oficial de Revisión N° 900033 del 28 de diciembre de 2001, según certificación de entrega expedida por ADPOSTAL. (Folio 399 anverso del cuaderno 3) y la Caja Agraria interpuso el recurso de reconsideración el 8 de marzo de 2002. (Folio 446 del cuaderno 3)

Para esa época, debía entenderse que la fecha de notificación por correo de las actuaciones tributarias, era la de recibo efectivo de las mismas, para el presente caso el 4 de enero de 2002, cuando fue recibida efectivamente en las oficinas de la contribuyente. (...)

Ahora bien, como de conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración debe interponerse “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”, el término con el que contaba el contribuyente para impugnar la liquidación oficial empezaba a contarse el 4 de enero de 2002, fecha en fue recibida efectivamente por el demandante.

El artículo 120 del Código de Procedimiento Civil dispone que: “Todo término comenzará a correr desde el día siguiente al de la notificación de la providencia que lo conceda.” Esta disposición se refiere específicamente a la notificación de las providencias dentro de los procesos judiciales, diferente a la de los actos administrativos, dejando en claro el momento que permite tener certeza sobre el inicio de la contabilización del plazo otorgado, para esos eventos. Por su parte, 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)

Ni el Estatuto Tributario o el Código Contencioso Administrativo, contienen una regulación sobre la forma de contabilizar los términos, por lo que resulta pertinente, remitirse al Código de Régimen Político y Municipal- CRPM.

Los artículos 59 y siguientes del Código de Régimen Político y Municipal contienen normas generales sobre la forma de contabilizar los términos establecidos en las leyes y demás actos oficiales, que para el caso de los plazos fijados para actuaciones de los procesos administrativos, se aplican preferentemente frente a las específicas de otros procesos. El artículo 59 en su inciso primero establece la primera regla a seguir: “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.”

Tratándose de los 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. Cuando la norma se refiere en este caso al “primer día de plazo” está significando 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. (...)

De acuerdo con todo lo expuesto, en el presente caso, la notificación de la liquidación oficial se llevó a cabo el 4 de enero de 2002, por lo que el plazo de dos meses para interponer el recurso de reconsideración finalizó el lunes 4 de marzo de 2002, día hábil corriente. Toda vez, que el recurso se interpuso el viernes 8 de marzo de 2002, lo fue por fuera de la oportunidad legal prevista en el artículo 720 del Estatuto Tributario y en consecuencia era procedente su inadmisión.” (Resalta el Despacho)

Esta tesis fue reiterada en providencia de 25 de marzo de 2010, expediente No. 25000-23-27-000-2004-00130-01 (16831), con ponencia de la Magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia, donde señaló que *“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”.*

Luego, en sentencia de 10 de octubre de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en el expediente No. 08001-23-32-000-2011-01252-01 (20311) explicó que:

“En materia tributaria, el artículo 720 del ET señala que contra las liquidaciones oficiales proferidas por la Administración Tributaria, entre actos administrativos, procede el recurso de reconsideración, que deberá interponerse “dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”. Término que se comienza a contar el mismo día en el que se surte la notificación del acto administrativo cuestionado y no al día siguiente, porque no se trata de un plazo fijado en días (...).

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” (Destaca el Despacho).

En igual sentido, mediante providencia del 27 de septiembre de 2018, la Alta Corporación con ponencia del Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez dentro del expediente radicado No. 05001-23-33-000-2015-02384-01(23440), precisó lo siguiente en punto a la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración frente a la liquidación oficial proferida por la UGPP:

“En relación con el procedimiento aplicable a la determinación oficial de las contribuciones parafiscales, el segundo inciso del artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, establece que contra la liquidación oficial o la resolución sanción procede el recurso de reconsideración, el cual debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto.

Por su parte, el artículo 722 del ET, aplicable por remisión del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, dispone que el recurso de reconsideración debe ser presentado: i) por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad; ii) dentro de la oportunidad legal; y iii) directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante.

En el caso concreto, se advierte que la Liquidación Oficial no. RDO 87 del 5 de febrero de 2015 informó expresamente que contra ese acto procedía el recurso de reconsideración, el cual debía interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación. Según lo admiten las partes, la notificación se realizó por correo electrónico el 11 de febrero de 2015.

Por tanto, el término de dos meses con el que la demandante contaba para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial empezó a transcurrir el 11 de febrero de 2015, fecha de la notificación del acto, y concluyó el 11 de abril de 2015”. (Destaca el Despacho)

Actualmente, esta postura se mantiene en los pronunciamientos del Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, tanto en la forma como debe contabilizarse el plazo para la interposición del recurso, como en las consecuencias de la extemporaneidad de su presentación, tal como se revisa a continuación:

“Por su parte, el artículo 63 del mismo Código señala que la vía gubernativa se agota cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1] ibídem); 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 queja.

De lo anterior se desprende que para acudir válidamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es necesario el agotamiento previo de la vía gubernativa; se trata, entonces, de un presupuesto procesal de la acción.

En el procedimiento tributario, el artículo 720 del ET dispone que contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos proferidos por la DIAN, procede el recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto. Término que se empieza a contar el mismo día en el que se surte la notificación del acto administrativo cuestionado y no al día siguiente, porque no se trata de un plazo fijado en días. (...)

En ese orden, si el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial se interpuso dentro del término establecido por la ley, con el cumplimiento de los demás requisitos

previstos en el artículo 722 del E.T., con la decisión del mismo se entiende agotada la vía administrativa, de manera que el contribuyente puede acudir ante la jurisdicción, para debatir su legalidad.

De lo anterior se destaca que la regla general, respecto del recurso de reconsideración, en el caso de la liquidación oficial, es su obligatoriedad para agotar la vía gubernativa, salvo que el contribuyente se acoja a la excepción prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET.

De manera que, para debatir la legalidad de la liquidación oficial de revisión en sede jurisdiccional el contribuyente tiene dos opciones: (i) agotar en debida forma la vía gubernativa a través de la interposición del recurso de reconsideración, atendiendo las formalidades y el plazo previsto en la ley [arts. 720 y 722 del ET], o (ii) acudir en forma directa (per saltum), siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial (parágrafo art. 720 ib.) y se presente la demanda contra la liquidación oficial dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

Ahora bien, se entiende que el contribuyente se acoge a dicha excepción, en principio, cuando se abstiene de interponer el recurso de reconsideración. Sin embargo, puede ocurrir que el contribuyente interponga el recurso de reconsideración de manera extemporánea, lo que origina su inadmisión y, a su vez, al presentar la demanda, se acoja a lo previsto en el parágrafo del artículo 720 del ET porque atendió en debida forma el requerimiento especial.

Para los casos en los que se presenta esa última situación, la posición actual de la Sala, como se ha dispuesto en los diversos pronunciamientos citados anteriormente, es que cuando se presenta en forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, se entiende que no se presentó.⁶ (Resalta el Despacho)

4.3 De la demanda “per saltum”

A este respecto, ha de señalarse que conforme con el artículo 702 del Estatuto Tributario, las liquidaciones oficiales de revisión tienen por objeto modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes. Según el artículo 703 del mismo estatuto, antes de su expedición, la autoridad tributaria debe proferir, por una sola vez, un requerimiento especial. Y el artículo 708 del Estatuto Tributario prevé que la Administración también puede dictar, por una sola vez, ampliación al requerimiento especial.

Ahora bien, el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario prevé la posibilidad de acudir *per saltum* a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, esto es, aún si no se interpone el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, o es inadmitido por extemporáneo, el contribuyente puede acudir directamente por la vía del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. En efecto, indica la norma:

El artículo 720 [parágrafo] del E.T. prevé lo siguiente:

“ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

(...)

PARÁGRAFO. *Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de*

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de 20 de noviembre de 2019. Exp. 50001-23-31-000-2009-00285-01 [21033], C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.”

El Consejo de Estado en la ya referida providencia del 10 de octubre de 2016⁷, en concordancia con otras decisiones⁸, precisó que los requisitos para demandar *per saltum* las liquidaciones oficiales de revisión son los siguientes:

- (i) Que el requerimiento se haya atendido en debida forma, es decir, que la respuesta se presente dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del requerimiento especial, se haga por escrito y como lo indica el artículo 559 del ET, la suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y contenga las objeciones al requerimiento y
- (ii) Que la demanda contra la liquidación oficial se presente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los 4 meses siguientes a la notificación.

Sobre este aspecto, el Consejo de Estado ha señalado que *“el pensamiento de que es necesario no haber interpuesto el recurso de reconsideración para acudir per saltum al juez, también cubija el evento en que el recurso es inadmitido por extemporáneo. No solo porque equivale a tal figura -la no interposición-, sino porque la interpretación de esta figura se debe hacer en el sentido que es facultad del interesado continuar la discusión ante la Administración con la interposición del recurso de reconsideración o procurar definir con mayor celeridad el conflicto, optando por presentar la contienda ante el juez competente, habida cuenta de que la finalidad del recurso se realiza con la respuesta al requerimiento especial, por lo ya dicho.”*⁹

Del recuento normativo y jurisprudencial planteado hasta este punto, se extraen las siguientes conclusiones pertinentes para resolver el caso concreto:

- En virtud de lo reglado por el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, en los procesos de determinación de contribuciones y liquidación oficial adelantados por la UGPP, resultan aplicables las disposiciones del Estatuto Tributario y sus distintas modificaciones, en especial, el artículo 720 y siguientes, donde se regula la manera en que procede la impugnación en sede administrativa de las liquidaciones oficiales proferidas por la Administración Tributaria.
- Es línea reiterada de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que el recurso de reconsideración previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario procede contra el acto administrativo de liquidación oficial, el cual debe interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación, término que comienza a correr el mismo día de la notificación cuando ésta se remite vía correo certificado, puesto que no existe norma especial que regule el tema, lo que conlleva la aplicación de Código de Régimen Municipal, según el cual “primer día de plazo” significa la fecha de la notificación o el del acto procesal que es el

⁷ Sentencia 5 de octubre de 2016, Exp. 08001-23-31-000-2011-01252-01 [20311], Dte Sociedad Rodríguez Jaramillo y CIA. LTDA., C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁸ Entre otras sentencias: de 9 de septiembre de 2004, Exp. 66001-23-31-000-2001-0836-01 [13860], M. P. Ligia López Díaz; del 28 de octubre de 2004, Exp.66001-23-31-000-2001-0838-01 [13816], M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 6 de octubre de 2005, Exp. 19001-23-31-000-1998-00962-01 [14581], M.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 12 de mayo de 2010, Exp. 25000-23-27-000-2004-02244-01 [16448], M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 3 de julio de 2013, Exp. 25000-23-27-000-2009-00064-01 [18933], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de 10 de octubre de 2016. Exp. 08001-23-31-000-2011-01252-01(20311). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días.

- Es posible demandar directamente "*per saltum*" la liquidación oficial por vía del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho cuando el contribuyente decide no interponer el recurso de reconsideración o éste es inadmitido por extemporáneo, siempre y cuando i) el requerimiento se haya atendido en debida forma y ii) que la demanda contra la liquidación oficial se presente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los 4 meses siguientes a la notificación.

5. CASO CONCRETO

Descendiendo al caso concreto reitera el Despacho que en primer lugar se deberá establecer si el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, aquí demandante, se presentó dentro del término legalmente establecido en contra de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017 y por tanto no había lugar a inadmitirlo por la entidad demandada.

En caso que se encuentre que el recurso de reconsideración fue ilegalmente inadmitido, deberá el Despacho determinar si el señor MIGUEL ARCANGEL CELY CELY presentó en debida forma la liquidación de sus aportes a seguridad social ante la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE LA PROTECCIÓN SOCIAL, y si resulta procedente la sanción impuesta a través de los actos acusados, por inexactitud en la liquidación y por no suministrar la información contable solicitada.

De acuerdo con lo señalado por la parte demandante, se debe acceder a las pretensiones de la demanda por cuanto considera que los actos administrativos demandados por medio de los cuales se ordenó la restitución de una vía pública, se encuentran incursos en causal de nulidad por cuanto i) la Administración incurrió en un yerro al proferir la liquidación oficial con base en los ingresos brutos anuales del contribuyente según la declaración de renta que reposa en la DIAN para el año gravable 2014 y ii) se vulneró su derecho al debido proceso al inadmitir por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 28 de agosto de 2017.

A su turno, la entidad demandada sostiene que se deben negar las pretensiones de la demanda por cuanto los actos administrativos demandados, fueron expedidos conforme a los procedimientos propios de su función fiscalizadora, aunado al hecho que se le otorgaron las oportunidades legales al contribuyente para que presentara los documentos del caso, obligación que omitió. Adicionalmente, que el recurso de reconsideración fue inadmitido en debida forma por haber sido presentado de forma extemporánea.

Precisadas las posiciones de las partes, el Despacho sostendrá la siguiente tesis: Al haberse formulado el recurso de reconsideración por fuera del término previsto al efecto, el cargo por violación al debido proceso formulado en contra de los actos administrativos contenidos en el Auto ADC-2017-01259 del 12 de diciembre de 2017, Resolución No. RDC 061 del 19 de febrero de 2018 y Oficio No. 1500 del 26 de abril de 2018 a través de los cuales se inadmitió por extemporáneo el recurso de

reconsideración interpuesto por el demandante en contra de la Liquidación Oficial, no prospera, razón por la cual hay lugar a negar las pretensiones de la demanda frente a tales actos administrativos.

Como consecuencia de lo anterior, esto es, que se niegan las pretensiones de la demanda orientadas a que se declare la nulidad de los actos administrativos a través de los cuales se inadmitió el recurso de reconsideración, se declarará probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por no haberse cumplido el presupuesto procesal del agotamiento del procedimiento administrativo, habida cuenta que el demandante interpuso de forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017, lo que conlleva el mismo efecto de no haberse presentado, lo que impide al juzgado pronunciarse de fondo frente a las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo. Lo anterior por cuanto la jurisdicción de lo contencioso administrativo solo procedería a estudiar el fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demostrara la ilegalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, lo cual no ocurre en el presente caso.

Así mismo, a juicio de Despacho no resulta aplicable la figura de la demanda *per saltum* prevista en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, en la medida que el contribuyente no demostró haber atendido en debida forma el requerimiento especial, de tal manera que no resulta procedente estudiar de fondo la legalidad de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017.

A continuación, en primer lugar se abordará el cargo referido a la vulneración a vulneración del derecho al debido proceso, puntualmente en lo que tiene que ver con determinar si el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, aquí demandante, se presentó dentro del término legalmente establecido en contra de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017, del cual se desprenderá la conclusión acerca del cumplimiento o no del requisito de procedibilidad contenido en el numeral 2 del artículo 161 del CPACA.

5.1 De la presunta vulneración del derecho al debido proceso - inadmisión del recurso de reconsideración

En tal sentido y a efectos de desarrollar la tesis expuesta, a continuación, procede el Despacho a pronunciarse respecto a la presunta violación del debido proceso, derivada de la inadmisión del recurso de reconsideración interpuesto por el señor Cely Cely contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017.

A este respecto, de acuerdo con los elementos de prueba allegados al plenario, el Despacho encuentra probados los siguientes hechos:

- El 29 de agosto de 2017 el Subdirector de Determinación de Obligaciones de la UGPP profirió la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 por omisión en la afiliación y/o vinculación e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral en los Subsistemas de Salud y Pensión y sancionó por no declarar por conducta de omisión e inexactitud al señor Miguel Arcangel Cely Cely (fls. 15 – 31, archivo 06, E.D., G-files). De los argumentos esgrimidos por la entidad para emitir esta determinación, se resaltan los siguientes:

“Dado que EL OBLIGADO, hasta el momento de proferirse requerimiento para declarar y/o corregir, no entregó documentos o pruebas que permitieran establecer que contaba con costos y gastos relacionados con su actividad generadora de renta que pudieran ser deducidos y considerados en el cálculo del ingreso base de cotización, el IBC sobre el cual se aplicó la tarifa de cotización correspondiente a cada subsistema fue calculado con base en el ingreso bruto mensualizado.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el IBC de aportes a la Seguridad Social Integral, tanto en salud como en pensiones, no puede ser inferior al salario mínimo ni superior a los 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el IBC sobre el cual se propusieron los ajustes para cada uno de los períodos objeto de fiscalización corresponde a QUIEN MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$15.400.000).

- No cumplió con la obligación de afiliarse y/o reportar la novedad de Ingreso al Sistema General de Pensiones y al régimen contributivo del Sistema General de Salud en calidad de cotizante, durante los períodos de enero a diciembre de 2014, y en consecuencia, no realizó el pago de los aportes correspondientes. (...)

En el caso concreto, se evidenció que EL OBLIGADO, es trabajador independiente y no registra afiliación en calidad de cotizante a los subsistemas de Salud y Pensiones en el período fiscalizado. Así mismo, al verificar con la base de datos de liquidación de aportes PILA, administrada por el Ministerio de Salud y de la Protección social, no se encontró pago de aportes a dichos subsistemas.

En el requerimiento para Declarar y/o Corregir No. RCD-2016-02826 del 13/12/2016, fue notificado a la dirección RUT del aportante el día 23/01/2017, de acuerdo con lo establecido en el libro V del Estatuto Tributario, dentro del término de tres (3) meses previstos en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, en el cual MIGUEL ARCANGEL CELY CELY identificado con C.C. 74.333.292, no dio respuesta. (...)

Igualmente, realizado un estudio del expediente, no se encontró ningún documento o memorial que informara dirección procesal, física o electrónica.

Visto lo anterior, las reglas de notificación consagradas en el Estatuto Tributario, establecen que a falta de dirección procesal, los actos administrativos emanados de la administración deberán ser notificados a la última dirección RUT informada por el aportante. En el caso concreto, al no tener ninguna dirección procesal registrada por EL OBLIGADO, se aplicó lo atinente al artículo 565 del E.T. y se realizó la notificación a la dirección RUT del aportante. (...)

Por lo expuesto, desaparecen los valores propuestos por omisión en la afiliación y/o vinculación en el Subsistema de Salud, en los períodos de enero a diciembre de 2014 y para el Subsistema de Pensiones, en el período de diciembre de 2014, determinados en el Requerimiento para Declarar y/o Corregir por la suma de UN MILLÓN DIECINUEVE MIL TRESCIENTOS PESOS M/CTE (\$1.019.300).

Igualmente, se constituye la conducta de inexactitud en el Subsistema de Salud, en los períodos de enero a diciembre de 2014. Así mismo, persiste la Omisión en la afiliación y/o vinculación en el Subsistema de pensiones para el período de enero a noviembre de 2014. La suma total que persiste asciende a la suma de CINCUENTA Y CINCO MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS PESOS M/CTE (\$55.344.700). (...)

Del anterior análisis se concluye que la sanción para EL OBLIGADO es la contenida en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, por lo que en el presente acto se impondrá sanción por inexactitud por valor de CATORCE MILLONES NOVECIENTOS ONCE MIL SEISCIENTOS VEINTE PESOS M/CTE (\$14.911.620).”

En cuanto a los mecanismos con que contaba el contribuyente para impugnar, si a bien lo tenía, la liquidación oficial, en el artículo quinto de la referida liquidación oficial, se dispuso:

“ARTÍCULO QUINTO: *Contra la presente Liquidación Oficial procede el Recurso de Reconsideración de conformidad con lo establecido en el artículo 180 de Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, en concordancia con el artículo 722 del Estatuto Tributario, el cual deberá cumplir los siguientes requisitos:*

- a) *Formularse por escrito, dirigido a la Dirección de Parafiscales de la Unidad Administrativa de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.*
 - b) *Interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la presente Liquidación Oficial.*
 - c) *Interponerse directamente por el obligado o acreditar la personería si quien lo interpone actúa como apoderado especial o general. El apoderado especial debe acreditar la calidad de abogado y el apoderado deberá acompañar el escrito con la respectiva escritura pública que lo reconoce como tal.*
 - d) *El recurso de reconsideración debe ser presentado personalmente con exhibición del documento de identidad del signatario y, en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional, según el numeral 1° del artículo 559 del Estatuto Tributario. No será necesario presentar personalmente ante la Unidad el memorial del recurso cuando la firma de quien lo suscribe esté autenticada (artículo 724 del Estatuto Tributario)”.*
- La referida liquidación oficial fue notificada vía correo certificado el 8 de septiembre de 2017, tal como se observa en la constancia expedida por la Empresa de Servicios Postales Nacionales S.A.472 (fl. 37, archivo 06, E.D., G-files), y además fue certificado por la entidad accionada al momento de expedir copia del acto demandado (fl. 32, archivo 06, E.D, G-files).
- El 9 de noviembre de 2017 el señor Miguel Arcángel Cely Cely interpuso recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017, para lo cual dijo encontrarse dentro del término previsto en el artículo 722 del Estatuto Tributario, en aplicación del artículo 50 de la Ley 1739 de 2014 (fls. 7 – 15, archivo 07, E.D., G-files). Como argumentos de su inconformidad manifestó:

“(…) En pocas palabras, el monto declarado de los costos es bajo en relación con la verdadera utilidad que se obtiene de la actividad económica que realizo (4663).

Así las cosas, la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, no pueden negarse a reconocer los costos y los gastos que están acreditados para el período objeto de fiscalización.

En consecuencia, la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, comete el abuso de no depurar el IBC para los subsistemas de salud y pensión, por el hecho de que yo no hice entrega de los documentos que permitieran establecer los costos y los gastos, cuyo monto tenía a su disposición en la misma forma en que obtuvo el dato de los ingresos, es decir, con el denuncia rentístico.

Esta situación se constituye en un abuso por parte de la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, pues cómo es posible que admita los ingresos de la declaración y desconozca los costos y las deducciones que esta misma contiene y que se encuentra denunciados en la suma de \$3.088.515.000 (...)

Con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, el artículo 282, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en forma imperativa que para la aplicación de las sanciones se debe tener en cuenta lo allí establecido (...)

Este artículo es aplicable al caso concreto que ahora nos ocupa, en cuanto que la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social sustenta jurídicamente

el acto administrativo que recorro en el libro V del Estatuto Tributario tal como lo invoca justo antes de iniciar las consideraciones del acto administrativo que estoy recurriendo.

No se puede desconocer este artículo, el cual, en el párrafo 5° consagra el principio de favorabilidad según el cual el principio de favorabilidad debe ser aplicado incluso si la ley permisiva o favorable es posterior, como en el presente caso.”

- Por medio de auto No. ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017 el Director de Parafiscales de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017 (fls. 33 – 39, archivo 06, E.D., G-files), con base en lo siguiente:

“En concordancia con lo anterior, los artículos 726 y 728 ibídem, establecen que en caso de no cumplirse con los requisitos previstos para su interposición, el funcionario competente deberá dictar un auto de inadmisión dentro del mes siguiente a su interposición.

Así mismo prevé que en caso de omisión de los requisitos de que trata los literales a) y c) del artículo 722 del ETN, podrá subsanarse dentro del término de interposición del recurso de reposición, sin que esto sea posible cuando la interposición del recurso de reconsideración se efectúe en forma extemporánea.

Por lo tanto, este Despacho encuentra que hay lugar a inadmitir el recurso correspondiente, de acuerdo con el siguiente análisis:

2.1. QUE SE INTERPONGA DENTRO DE LA OPORTUNIDAD LEGAL – REQUISITO INSANEABLE

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012, el Recurso de Reconsideración debe interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sancionatoria (...)

En el caso que nos ocupa, el Despacho advierte que la LIQUIDACIÓN OFICIAL No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017, fue notificada por correo certificado el 8 de septiembre de 2017, de conformidad con la guía No. RN820042151CO, emitida por la empresa Servicios Postales Nacionales S.A. 4-72 (...)

No obstante, el señor MIGUEL ARCANGEL CELY CELY, con cédula de ciudadanía No. 74.333.292, presentó el respectivo recurso de reconsideración el día 9 de noviembre de 2017, cuando ya había transcurrido el término de dos (2) meses otorgados en el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 para su interposición, razón que hace procedente su inadmisión sin que sea posible su subsanación según lo estipula el artículo 728 del ETN.”

En el artículo tercero de dicho acto administrativo se precisó que procedía el recurso de reposición, que debía interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación.

- El 12 de febrero de 2018 el contribuyente interpuso recurso de reposición contra el Auto No. ADC-2017-01259 de 12 de diciembre de 2017, por cuanto consideró que la UGPP incurrió en un error al efectuar el cómputo del término para interponer el recurso de reconsideración al tomar el 8 de septiembre de 2017 (fecha en que recibió la notificación de la liquidación oficial), y no a partir del día siguiente a la fecha de la notificación, de manera que, en su concepto, el término de dos (2) meses para interponer el recurso de reconsideración finalizó el 9 de noviembre de 2017, y no el 8 como lo señaló la entidad (Fls. 17 – 23, archivo 07, E.D., G-files).

Junto con el escrito de recurso aportó los documentos con los cuales pretendió controvertir los datos plasmados en la liquidación oficial (fls. 23 – 28, archivo 07 y 1 – 125, archivo 08, E.D., G-files).

- Por medio de Resolución No. RDC 061 de 19 de febrero de 2018 el Director de Parafiscales de la UGPP confirmó el Auto No. ADC-01259 de 12 de diciembre de 2017 (fls. 41 – 48, archivo 06, E.D., G-files). En esa ocasión se reiteró:

“Así las cosas, habiéndose notificado la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017, el 8 de septiembre de 2017, el término para interponer el recurso de reconsideración, fenecía el 8 de noviembre de 2017, teniendo en cuenta que el artículo 62 de la Ley 4 de 1913, indica que cuando los plazos se otorguen en meses éstos se computan según calendario, pero si el último día fuere feriado o de vacante se extenderá el plazo hasta el primer día hábil siguiente, lo que no ocurrió en este caso teniéndose en cuenta que el día 8 de noviembre de 2017 fue un día hábil (miércoles) y ese mismo día se cumplía la fecha límite que disponía el recurrente para interponer el recurso de reconsideración. (...)

Visto lo anterior, se tiene que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración era procedente su inadmisión, no sólo porque la ley lo prevé de esa forma, sino también porque su interposición por fuera de término, surte el mismo efecto que no haberlo presentado, lo que implica que no le es dable a la Administración estudiar los argumentos del mismo.”

- La anterior resolución fue notificada personalmente al demandante el 12 de marzo de 2018, y si bien en el acto administrativo, ni la citación para notificación se mencionó la oportunidad de interponer recurso alguno contra el que resolvió el recurso de reposición, en el acta de diligencia de notificación personal, se dejó plasmado que le informaban al interesado que *“procede el recurso de reposición ante la Dirección de Parafiscales de la UGPP, el cual podrá interponerse dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la notificación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 726 y 728 del Estatuto Tributario Nacional (fl. 3, archivo 07, E.D.).*
- Mediante Oficio No. 1500 del 26 de abril de 2018, la entidad demandada se pronunció respecto del recurso de reposición interpuesto en contra de la Resolución No. RCD 061 de 19 de febrero de 2018 en los siguientes términos (Fl 34 Expediente físico):

“Mediante Auto No. ADC 1259 del 12 de diciembre de 2017 se inadmitió el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017, contra el mencionado auto el aportante interpuso recurso de reposición el cual fue resuelto mediante Resolución RCD-061 del 19 de febrero de 2018, agotando la vía gubernativa de conformidad con lo dispuesto en el inciso final del artículo 728 del E.T.N.

De acuerdo con lo anterior, se informa que contra la resolución que resolvió el recurso de reposición no procede recurso alguno e igualmente se le comunica al aportante que puede hacer uso de otros medios de control legalmente establecidos”.

Conforme al anterior recuento de las actuaciones adelantadas por la entidad demandada a efectos de surtir el proceso para establecer las contribuciones parafiscales de la protección social que el señor Miguel Arcángel Cely Cely debió efectuar por concepto de aportes al Sistema Seguridad Social Integral de los Subsistemas y Pensión para el periodo de enero a diciembre de 2014, evidencia el Despacho que contrario a lo sostenido en la demanda, la UGPP respetó en todo momento el derecho al debido proceso del demandante, habida cuenta que le concedió

las oportunidades previstas en la ley para declarar o corregir su declaración, para aportar documentos y para interponer los recursos procedentes, a pesar de lo cual, y como lo manifestó el mismo demandante, se abstuvo de atender los requerimientos efectuados por la entidad.

En punto del argumento relativo a la extemporaneidad del recurso de reconsideración interpuesto por el señor Cely Cely contra la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto 2017, tal como se precisó atrás, de acuerdo con la fecha de los hechos generadores del tributo y aquella en que fue expedido el acto primigenio, esto es, la Resolución RCD - 2016-02826 de 13 de diciembre de 2016, la norma aplicable al caso concreto es la Ley 1607 de 2012, con las modificaciones introducidas por la Ley 1739 de 2014, lo que implicaba que el recurso de reconsideración debía interponerse en las condiciones allí previstas.

Así las cosas, en vista que el 180 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014 establece que ***“contra la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción procederá el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial o la Resolución Sanción.”*** Y que según la reiterada posición del Consejo de Estado este término debe contarse desde la fecha de notificación y no a partir del día siguiente, es claro que al haberse notificado la Resolución RDO-2017-03020 de 29 de agosto de 2017 el 8 de septiembre de 2017 vía correo certificado, el contribuyente tenía hasta el 8 de noviembre del mismo año para interponer el recurso de reconsideración.

Como se observa en folio 7 del archivo 07 del expediente digital que reposa en la plataforma G-files, el recurso de reconsideración fue interpuesto por el señor Miguel Arcángel Cely Cely el 9 de noviembre de 2017, es decir, cuando había vencido el término de 2 meses de que trata el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, lo cual implica que se presentó de manera extemporánea, y en ese sentido, se debe entender como si no se hubiese interpuesto.

En tales condiciones el cargo por violación al debido proceso formulado en contra de los actos administrativos contenidos en el Auto ADC-2017-01259 del 12 de diciembre de 2017, Resolución No. RDC 061 del 19 de febrero de 2018 y Oficio No. 1500 del 26 de abril de 2018 a través de los cuales se inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante en contra de la Liquidación Oficial, no prospera, razón por la cual hay lugar a negar las pretensiones de la demanda frente a tales actos administrativos.

Como consecuencia de lo anterior, esto es, que se niegan las pretensiones de la demanda orientadas a que se declare la nulidad de los actos administrativos a través de los cuales se inadmitió el recurso de reconsideración incoado en contra de la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 del 29 de agosto de 2017, fuerza concluir que no se agotó el recurso obligatorio ante la Administración, y por ende, no se cumplió con el requisito de procedibilidad establecido en el numeral 2 del artículo 161 del CPACA, lo que impide al Despacho pronunciarse de fondo frente a las pretensiones de la demanda en relación con el acto principal y definitivo, esto es, la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto 2017. A este respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante providencia del 12 de diciembre de 2018 con ponencia

del Dr. Milton Chávez García dentro del proceso radicado numero 25000-23-37-000-2017-00832-01(24104), precisó lo siguiente:

“Para la Sala, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 de la Ley 1437 de 2011 requiere que la Administración se haya pronunciado sobre el fondo del asunto y, en este caso, solo se hizo referencia al incumplimiento de los requisitos de forma. La demandante no cuestionó la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración ni de la resolución que lo rechazó, pues en sus escritos de demanda y subsanación de la misma, se limitó a controvertir el fondo de la liquidación oficial, y no manifestó desacuerdo alguno con la inadmisión y el rechazo del recurso de reconsideración, actos administrativos que debió demandar.

Así las cosas, continuar con el estudio de esta controversia llevaría a proferirse un fallo inhibitorio, pues la jurisdicción contencioso administrativa solo procedería a estudiar el fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demostrara la ilegalidad del auto inadmisorio y de la resolución que rechazó el recurso de reconsideración.

En consecuencia se confirmará la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la actuación administrativa”. (Destaca el Despacho)

Ahora bien, respecto a la posibilidad de acudir *per saltum* a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, prevista en el parágrafo del artículo 720 del E.T., procede siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (i) que el requerimiento se haya atendido en debida forma, es decir, que la respuesta se presente dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del requerimiento especial, se haga por escrito y como lo indica el artículo 559 del ET, la suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y contenga las objeciones al requerimiento y (ii) que la demanda contra la liquidación oficial se presente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los 4 meses siguientes a la notificación.

A este respecto, el Despacho concluye que no se cumplen los requisitos para acudir *per saltum* a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en razón a que no se dio respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir la liquidación en el término establecido, lo que supone que no se cumple el primero de los requisitos mencionados. En efecto, en el presente caso se encuentra probado que la entidad demandada efectuó Requerimiento para declarar y/o corregir No. RCD-2016-02826 del 13 de diciembre de 2016 dirigido al señor Miguel Arcángel Cely Cely, (Expediente administrativo CD Fl 248). Frente al cual, no obra prueba que se haya atendido dicho requerimiento y por el contrario en la demanda se manifiesta que *“Por desconocimiento y razones ajenas a su voluntad, el demandante no dio respuesta”*.

En tales condiciones como quiera que en el presente caso no se agotó el recurso obligatorio (reconsideración) ante la Administración frente al acto principal y definitivo, esto es, la Liquidación Oficial No. RDO-2017-03020 de 29 de agosto 2017 y, por ende, no se cumplió con el requisito de procedibilidad establecido en el numeral 2 del artículo 161 del CPACA, aunado a que no hay lugar a acudir a la demanda *per saltum*, el Despacho declarará de oficio la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda frente a tales pretensiones.

Por último, y solo en gracia de discusión, no desconoce el Despacho que en diciembre de 2016 fue expedida la Ley 1819, en cuyo artículo 312 (actualmente derogado a partir del 1o. de julio de 2019 por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019) se reguló expresamente el tema de la notificación electrónica en actuaciones de la UGPP como la que aquí se estudia y allí se estableció, por primera vez, de manera específica que los términos se contarían a partir del día hábil siguiente a aquél en que quede notificado el acto administrativo.

El tenor de la norma era el siguiente:

“Artículo 312. Notificación electrónica. Los actos administrativos que profiera la UGPP en los procesos de determinación de obligaciones y sancionatorios de las contribuciones parafiscales de la protección social y de cobro coactivo, podrán notificarse a la dirección electrónica que informe el aportante de manera expresa.

Una vez el aportante informe la dirección electrónica a la UGPP, todos los actos administrativos proferidos con posterioridad a ese momento, independientemente de la etapa administrativa en la que se encuentre el proceso, serán notificados a esa dirección hasta que el aportante informe de manera expresa el cambio de dirección.

Se entenderá surtida la notificación electrónica el octavo día hábil siguiente a aquel en que se reciba el acto administrativo en la dirección electrónica informada por el aportante, de acuerdo con lo certificado por la UGPP.

Para todos los efectos legales los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificado el acto de conformidad con la presente disposición.

Cuando el interesado no pueda acceder al contenido del mensaje de datos por razones inherentes al mismo, deberá informarlo a la Unidad a más tardar el octavo día hábil siguiente a aquel en que se recibió el correo electrónico, la UGPP previa evaluación del hecho, procederá a enviar el acto administrativo a través de correo electrónico. En este caso, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Unidad, el octavo día hábil siguiente al recibo del primer correo electrónico del acto administrativo y para el aportante, el término para responder o impugnar se contará a partir del día hábil siguiente a la fecha en que el acto le sea efectivamente notificado por medio electrónico.

Si a pesar de lo anterior el aportante no puede acceder al mensaje de datos o no se pudiere notificar por problemas técnicos de la Administración, se podrán utilizar las otras formas previstas en la ley para la notificación.

Parágrafo. En todos los casos en que la notificación electrónica o la notificación surtida por los otros medios previstos en la ley, se haya realizado más de una vez, los términos para efectos de la administración y para el aportante, se contarán a partir de la primera notificación realizada en debida forma.”

Es claro entonces que se trata de dos regulaciones distintas a partir de formas de notificación igualmente disímiles, dentro de los procedimientos de carácter tributario de la UGPP, puesto que, fue la Ley 1819 de 2016 la que introdujo la expresión *“Para todos los efectos legales los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificado el acto de conformidad con la presente disposición.”* mientras que previamente, en vigencia de la Ley 1607 de 2012 y otras modificatorias del Estatuto Tributario, al no haberse fijado la forma como se contabilizaría el término para interponer el recurso de reconsideración, el Consejo de Estado acudió al Régimen

Municipal, según el cual debía tenerse en cuenta la notificación misma como punto de partida.

En el *sub lite* no resulta procedente aplicar la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, habida cuenta que se refiere exclusivamente a la notificación electrónica, la cual no fue usada en el proceso adelantado por la UGPP contra el demandante, quien no demostró que hubiera aprobado su dirección electrónica para recibir notificaciones.

Adicionalmente, debe recordarse que el artículo 363 de la Constitución Política prevé que el Sistema Tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, y que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

En materia tributaria, el principio de la legalidad del impuesto, incluidas las sanciones de diversa índole que se aplican a quienes la violen, implica que la ley debe ser preexistente al hecho imponible, esto es al hecho generador de la obligación tributarla, pues la ley tributarla, como toda ley no es retroactiva y sólo se aplica hacia el futuro, a hechos que se verifican dentro de su vigencia.

La Corte Constitucional en Sentencia C-711 de 2001, con ponencia del Magistrado Jaime Araujo Rentería, expuso que el principio de irretroactividad prevé que *“las leyes, las ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”*

Luego, en la sentencia C-430 de 2009, cuando decidió sobre el inciso del artículo 1º de la Ley 1250 de 2008 por medio del cual se dotó de efectos retroactivos propios, es decir, relacionados con periodos ya culminados, el monto de las cotizaciones al régimen contributivo de salud, sostuvo:

*“A partir de la Constitución de 1991, la retroactividad in bonus se ha reconocido expresamente en materia penal en el artículo 29 de la Carta y en materia laboral en el artículo 53 Superior, con la finalidad de privilegiar y proteger derechos fundamentales como la libertad y el trabajo, respectivamente. No obstante, el reconocimiento de efectos retroactivos de beneficios en materia fiscal ofrece complejidades, más allá de la restricción perentoria del artículo 363 Constitucional, en tanto el gravamen lejos de constituir una sanción o restricción a un derecho fundamental, **constituye un instrumento mediante el cual el ciudadano coadyuva con las cargas públicas del Estado** de acuerdo con el artículo 95.9 de la Carta, de manera **que los recursos que se recaudan tienen destinación pública de carácter social.**”*

*Al respecto, la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, **asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista.** (...)*

*De lo transcrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, **al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa***

que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior. (...)

3.2.7 En ese orden, **encuentra la Sala que la aplicación retroactiva de una modificación favorable al contribuyente respecto de un gravamen de aplicación instantánea, necesariamente afecta situaciones jurídicas consolidadas bajo el imperio de la ley vigente al momento de su causación** y aplicación y, por esa vía, los derechos adquiridos por los beneficiarios del tributo, más aun cuando, como en el caso que nos ocupa, el tributo se encuentra destinado a la prestación de un servicio público esencial como lo es la salud. Por tal razón, podría afirmarse, como lo hizo la jurisprudencia española que la retroactividad tributaria in bonus no encuentra objeción a primera vista por razones de justicia y equidad, pero no puede ser admisible cuando de su aplicación se derive un perjuicio para el bien común. Conviene recordar la sentencia C- 625 de 2003, por la cual se estableció que:

"Sobre el concepto de irretroactividad la Corte ha considerado que "La retroactividad por regla general, resulta censurable sólo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores...". Así como que "La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad."

'(...) Como puede observarse la Corte ha aceptado que excepcionalmente si una norma beneficia al contribuyente puede aplicarse al mismo período por razones de justicia y equidad. No obstante, el presente asunto resulta ser completamente distinto ya que no se trata de una norma tributaria que pretenda tener efectos hacia el pasado, haciendo aún más gravosa la situación fiscal de los contribuyentes a los que cubre, sino que el actor pretende que la exoneración del régimen de renta presuntiva cubra a empresarios que consolidaron acuerdos de reestructuración anteriores a la vigencia de la Ley 550 de 1999 y regulados por actos administrativos.

Como se señaló en párrafos anteriores de esta providencia, las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud, se encuentran atadas a una **destinación específica**, en cuanto **contribuciones parafiscales**, según lo autoriza el artículo 359 Constitucional. Es decir, el monto de las cotizaciones percibidas de la población económicamente activa – trabajadores, pensionados y jubilados, **son recursos de seguridad social en salud**, de los cuales el Sistema reconoce a cada Entidad Promotora de Salud –EPS-, un valor por cada afiliado con el cual garantiza la prestación de los servicios incluidos en el plan obligatorio de salud –POS-, lo que se conoce con el nombre de "Unidad de Pago por Capitación" – UPC- (Artículo 177 y 205 de la Ley 100 de 1993). (...)

En esos términos, **si la contribución parafiscal al Sistema de Seguridad Social en Salud es calificada como de causación inmediata**, esto significa que el porcentaje de 12.5% de cotización sobre la mesada pensional pagado por los pensionados entre los meses de enero y noviembre de 2008, bajo la vigencia de la Ley 1122 de 2007, fue aplicado mes a mes al Sistema de Seguridad Social en Salud. Es decir, fue usado para financiar la "Unidad de Pago por Capitación –UPC-" y parte de la "Unidad de Pago por Capitación UPS-S" de un número determinable de beneficiarios del Sistema en aplicación del principio de solidaridad previsto en el artículo 48 Superior, **lo cual revela la existencia de una incuestionable situación jurídica consolidada en los términos del artículo 58 Constitucional, cuya preservación es el fin último del artículo 363 de la Constitución Política.**

Adicionalmente, tal como se dejó consignado en el numeral 3.1 de esta providencia, el legislador como único facultado para establecer los efectos de la ley, nunca tuvo como propósito otorgar efectos retroactivos a esta modificación tarifaria, como se deduce del trámite legislativo, circunstancia que respalda la decisión de la Corte de declarar inexecutable la expresión demandada por violación al artículo 363 Constitucional, en la medida en que el defecto legislativo no puede aplicarse en beneficio del contribuyente, **por encima de la prohibición perentoria de irretroactividad** de la ley tributaria que según lo analizado en esta providencia **se mantiene incólume como límite de configuración**

tributaria sin excepción distinta de la retrospectividad en cuanto a impuestos de período.” (Resaltado fuera del texto original)

Esta sentencia dilucida tres circunstancias importantes:

- La Constitución Política de 1991 permitió la aplicación del fenómeno de retrospectividad de la ley cuando existan modificaciones que beneficien al contribuyente frente a los tributos de periodo, es decir, cuando los hechos económicos gravados no se hayan consolidado.
- El principio de irretroactividad de la ley tributaria se contrae a la imposibilidad de otorgar consecuencias jurídicas a hechos que ya están formalizados jurídicamente, es decir, aquellos de causación inmediata.
- La contribución parafiscal al sistema de seguridad social en salud es calificada como de causación inmediata no de período, en consecuencia, una vez vencido el tiempo para cumplirla, se configura una situación jurídica consolidada que impide la aplicación retrospectiva de la norma y, por el contrario, permite el cabal cumplimiento del artículo 363 de la Constitución Política.

En estas condiciones, en este caso, al no haberse notificado ninguno de los actos administrativos expedidos por la UGPP por vía electrónica, no resultaba aplicable la Ley 1819 de 2016, aunado al hecho que el procedimiento administrativo inició en vigencia de la Ley 1607 de 2012 modificada por la Ley 1739 de 2014, y fue con base en ésta que se llevaron a cabo las notificaciones del caso, e incluso, fue la norma citada por el accionante al interponer el recurso de reconsideración y la demanda de la referencia, lo que implica que no hay lugar en este caso a estudiar una posible aplicación por favorabilidad de una norma que reguló formas de notificación distintas a las que acá se tramitaron.

6. COSTAS

El artículo 188 del CPACA, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, señala:

“(…) ARTÍCULO 188. CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

En todo caso, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuando se establezca que se presentó la demanda con manifiesta carencia de fundamento legal. (…)”.

Como quiera que en el presente caso no se avizora la manifiesta carencia de fundamento legal de la demanda, el Despacho se abstendrá de condenar en costas y agencias en derecho en esta instancia en contra de la parte demandante por ser la vencida.

En mérito de lo expuesto, el **JUZGADO SÉPTIMO ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO JUDICIAL DE TUNJA**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO: Negar las pretensiones de la demanda en contra de los actos administrativos contenidos en el Auto ADC-2017-01259 del 12 de diciembre de 2017, Resolución No. RDC 061 del 19 de febrero de 2018 y Oficio No. 1500 del 26 de abril de 2018 a través de los cuales se inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante en contra de la Liquidación Oficial proferida por la UGPP, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: DECLARAR probada de oficio la excepción de inepta sustantiva de la demanda respecto de las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO. Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: En firme la presente providencia, **ARCHIVAR** el proceso, previas las anotaciones del caso.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

**JORGE ELIÉCER CÁCERES SEPÚLVEDA
JUEZ**

EERL

Firmado Por:

**JORGE ELIECER CACERES SEPULVEDA
JUEZ**

JUEZ - JUZGADO 007 ADMINISTRATIVO ORAL DE LA CIUDAD DE TUNJA-BOYACA

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica, conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación:

dc1e4c798adf30f9bd979f81fbaba6862fb95c15ffe403e7e233a6dabd258c65

Documento generado en 19/07/2021 03:06:56 p. m.

**Valide éste documento electrónico en la siguiente URL:
<https://procesojudicial.ramajudicial.gov.co/FirmaElectronica>**