



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., diecinueve (19) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00267-01 (27538)
Demandante: Good Price Corporation SAS
Demandada: Departamento de Cundinamarca

Temas: Procedimiento de Aforo. Demanda *per saltum*. Agotamiento de la vía administrativa.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 01 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (índice 2)¹:

Primero: Declarar incumplido el presupuesto procesal de agotamiento de la actuación administrativa, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Inhibirse para conocer de fondo los cargos de nulidad formulados por la sociedad Good Price Corporation SAS contra la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Tras expedir el denominado «*Requerimiento Especial nro. 072, del 05 de noviembre de 2018*» (ff. 1 a 11 caa), con el cual conminó a la actora a declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas correspondiente a la importación y distribución de cerveza con menos de 2.5 grados alcoholométricos en el año 2017, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Aforo nro. 034, del 08 de agosto de 2019 (ff. 65 a 69 caa), con la cual determinó el impuesto a cargo de la demandante y la sancionó por incumplir con el deber formal de declarar el tributo. Basándose en el párrafo del artículo 720 del ET (Estatuto Tributario), concordante con el párrafo del artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014 (entonces vigente), la demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

¹ Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

- 1) Que se declare la nulidad del acto administrativo denominado como Liquidación Oficial de Aforo nro. 034 del 08 de agosto de 2019, expedido por la Subdirección de Liquidación Oficial de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Cundinamarca.
- 2) Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de la demandante declarando la inexistencia de la obligación fiscal que pretende cobrar la Subdirección de Liquidación Oficial de la Dirección de Rentas y Gestión Tributaria de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Cundinamarca, correspondiente a todos los periodos gravables de 2017.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; y 11 a 13, 16, 131, 135, 475 y 480 a 482 de la Ordenanza 216 de 2014, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 14):

Alegó que su contraparte perdió la potestad para fiscalizar el impuesto discutido al no haber notificado la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para contestar el requerimiento especial, que fue el acto con el que inició la actuación administrativa. Recalcó que esa irregularidad no la convalidó el hecho de proferir una liquidación oficial de aforo, pues con ello se infringió el procedimiento previsto para aforar el impuesto, el cual suponía que se proferiera un emplazamiento previo para declarar y se sancionara por incumplir con ese deber formal. También se transgredió la regla de correspondencia, ya que en el acto previo la Administración propuso modificar unas autoliquidaciones del impuesto que no identificó, pero con el acto definitivo aforó la obligación tributaria y la sancionó por no declararla. Por lo expuesto, defendió que se desconoció el debido proceso. Sobre los aspectos sustanciales de la liquidación, sostuvo que no tenía el deber de declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, toda vez que importó y distribuyó «*cerveza sin alcohol*» que, al margen de su denominación, no estaba gravada con el impuesto, porque el ordenamiento jurídico la clasificaba como un alimento (Decreto 1686 de 2012) más no como cerveza que suponía un contenido de al menos 2.5 grados alcoholimétricos. De otra parte, argumentó que, en todo caso, si se juzgase que tenía el deber de declarar el impuesto debatido, porque el alimento que importó y distribuyó estaba gravado, la demandada erró al determinar la base gravable del impuesto sin considerar el precio y el número de unidades importadas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). Afirmó que notificó la liquidación oficial dentro del plazo previsto, pero identificó una actuación administrativa distinta a la de la litis. De otra parte, sostuvo que la importación y distribución de «*cerveza sin alcohol*» estaba gravada con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, toda vez que el ordenamiento tributario no distinguió el tipo de cerveza objeto del gravamen ni fijó los elementos del hecho imponible tomando en consideración su contenido alcohólico. Agregó que la clasificación de alimentos dada por el Decreto 1686 de 2012 no tenía efectos impositivos sino exclusivamente para verificar los requisitos sanitarios, controles y licencias a cargo del INVIMA (Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos).

Sentencia apelada

El tribunal declaró que hubo indebido agotamiento de la vía administrativa y, por ende, se inhibió de decidir de fondo los cargos formulados en la demanda (índice 2). Conforme al ordinal 2.º del artículo 161 del CPACA, juzgó que, previo a demandar la liquidación



oficial de aforo, la demandante debió interponer el recurso de reconsideración contra esa decisión, en la medida en que era obligatorio. Explicó que la alternativa de demandar directamente el acto de liquidación –dispuesta en el parágrafo del artículo 720 del ET, concordante con el parágrafo del artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014–, regía respecto de la liquidación oficial de revisión, por ser el acto precedido de un requerimiento especial, cuyo objeto es modificar la liquidación privada del tributo efectuada por los declarantes. Pero, en su criterio, esa posibilidad no fue prevista frente a la liquidación oficial de aforo que se profiere para determinar la obligación tributaria a cargo de quienes, como la actora, incumplen el deber formal de declararla, pues el acto previo a esa liquidación oficial es un emplazamiento para declarar, seguido de la imposición de una sanción por no declarar. Aclaró que, aunque en el caso *sub examine* la autoridad tributaria denominó el acto previo como «*requerimiento especial*», ello no habilitó a la actora para demandar directamente la liquidación oficial, pues al no haber declarado el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas que era requerido por la Administración, sabía que el procedimiento administrativo pretendía aforarlo y, ello hacía improcedente demandar la nulidad de la liquidación oficial, sin la interposición del recurso obligatorio.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 2). Negó estar obligada a interponer el recurso de reconsideración como requisito para demandar *per saltum* la liquidación oficial de aforo, porque contestó en debida forma el requerimiento especial que había proferido su contraparte como acto previo a la liquidación oficial y, con ello, cumplió las condiciones dispuestas en el parágrafo del artículo 720 del ET (concordante con el parágrafo del artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014) para prescindir de la interposición de ese recurso. Censuró que el tribunal le impusiera la carga de otorgarle al acto previo una connotación diferente a la que le asignó la demandada, quien admitió que la demanda fuera presentada sin la interposición del recurso de reconsideración al abstenerse de proponer la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por el indebido agotamiento de la vía administrativa. Agregó que, en cualquier caso, para la fecha en la que inició el proceso judicial, el requerimiento especial estaba en firme, de conformidad con el artículo 87 del CPACA, razón por la cual no admitía discusión sobre su naturaleza. Por último, reprochó que el *a quo* se inhibiera de decidir de fondo los cargos formulados en la demanda habiendo surtido todas las actuaciones procesales para dictar sentencia (como la admisión de la demanda, la fijación del objeto del litigio y el traslado para las alegaciones finales), lo cual, en su criterio, infringía la confianza legítima y su derecho de acceso a la administración de justicia.

Pronunciamientos sobre el recurso

La parte demandada guardó silencio. Por su parte, el ministerio público pidió confirmar la decisión del tribunal, ya que como la demandante omitió agotar la vía administrativa con la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de aforo, era improcedente resolver los cargos formulados en la demanda. Esto toda vez que, en su opinión, la posibilidad de demandar directamente la liquidación oficial no fue prevista para los casos en los que el obligado omite el deber formal de declarar el tributo, como ocurrió en el *sub examine*, sino para los eventos en que se modificaba la liquidación privada del impuesto mediante una liquidación oficial de revisión (índice 11).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados



por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró que hubo un indebido de agotamiento de la vía administrativa y, por ende, se inhibió de decidir de fondo los cargos formulados en la demanda. Por lo tanto, le corresponde a la Sala definir si procedía demandar *per saltum* la liquidación oficial de aforo, en la medida en que la Administración denominó «*requerimiento especial*» al acto previo.

2- La apelante única refiere que cumplió las condiciones dispuestas en el párrafo del artículo 720 del ET (concordante con el párrafo del artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014) para prescindir de la interposición del recurso de reconsideración, pues contestó en debida forma el requerimiento especial y, por ende, estaba habilitada para demandar directamente la liquidación oficial de aforo. Alega que el tribunal le impuso una carga improcedente, pues no tenía potestad para darle al acto previo una connotación diferente de aquella que le asignó la Administración, quien aceptó que la liquidación oficial se demandara directamente, pues se abstuvo de proponer la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda. Asegura que el tribunal tampoco estaba facultado para modificar la naturaleza del acto previo, ya que, para la fecha en la que inició el proceso judicial, el requerimiento especial estaba en firme, de conformidad con el artículo 87 del CPACA. Finalmente, aduce que la decisión inhibitoria del *a quo* infringe la confianza legítima y su derecho de acceso a la administración de justicia, pues ya se habían surtido todas las actuaciones procesales para dictar una sentencia de fondo. A partir de esas alegaciones, le corresponde a la Sala definir si procede la demanda *per saltum* contra la liquidación oficial de aforo, toda vez que la autoridad tributaria denominó el acto preparatorio como «*requerimiento especial*».

2.1- Al respecto, el artículo 161 del CPACA dispone que «*la presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos*», dentro de los que el ordinal 2.º indica que «*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*». En esa medida, el juez como director del proceso debe controlar que no se acuda a la jurisdicción sin haber agotado previamente la vía administrativa, aun cuando esa circunstancia no sea formulada como una excepción previa por el extremo pasivo de la litis. Entonces, el estudio de fondo de los cargos de la demanda dependerá de que se hayan ejercido los recursos que en el procedimiento administrativo se prevean respecto de aquellos actos cuyo control de legalidad se pretende adelantar. Ahora, contrariamente a lo alegado por la apelante, ese control debe ejercerse por el fallador, aun de oficio, en todas las etapas del proceso, incluso en la sentencia, sin que ello suponga una transgresión de la confianza legítima y del acceso a la administración de justicia, puesto que el debido agotamiento de la sede administrativa corresponde a un mandato de orden público que busca que las autoridades administrativas tengan la oportunidad de revisar sus propias decisiones para revocarlas, modificarlas o aclararlas, antes de que sean sometidas a control ante la jurisdicción contencioso-administrativa (sentencias del 15 de julio de 2010 y 15 de octubre de 2015, exps. 19690 y 16919, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

2.2- En el procedimiento de gestión administrativa tributaria está contemplado que procede el recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales (artículo 720 del ET, concordante con el artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014), del cual se puede prescindir «*cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial*» (párrafo). Bajo este precepto, la Sección² ha precisado que los obligados tributarios pueden demandar directamente solamente las liquidaciones oficiales de revisión, siempre que hayan dado contestación a las propuestas de modificación de la declaración tributaria

² Sentencias del 14 de junio de 2007, exp. 14589, CP: Héctor J. Romero Díaz; 25 de marzo de 2010 y 27 de marzo de 2014, exps. 16831 y 19713, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia; y 20 de noviembre de 2019, exp. 21033, CP: Stella Jeannette Carvajal.



hechas en el requerimiento especial y no haya transcurrido el plazo de caducidad de cuatro meses propio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho (artículo 138 del CPACA). En cambio, ha aclarado que esa alternativa no está prevista respecto de las demás actuaciones de la Administración, en las que no media la expedición de un requerimiento especial con las glosas propuestas respecto de la liquidación privada presentada por el declarante, como son las liquidaciones oficiales de aforo, las resoluciones que deciden sobre solicitudes de devolución o los actos que imponen sanciones. Por ende, al no estar cobijados por la excepción prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET es indispensable que agoten la vía administrativa como condición *sine qua non* para demandar la actuación ante la jurisdicción (sentencia 05 de octubre de 2016, exp. 20150, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

2.3- En el caso *sub lite*, resultan relevantes los siguientes hechos:

(i) Conforme al artículo 137 de la Ordenanza 216 de 2014, los sujetos pasivos del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas deben declarar y pagar el impuesto a su cargo dentro de los 15 días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable. Para los periodos de 2017, el artículo 2.º de la Resolución nro. 2843 de 2016 fijó los plazos de vencimiento para declarar y pagar el respectivo impuesto.

(ii) El 05 de noviembre de 2018, la demandada profirió el acto administrativo denominado «*Requerimiento Especial nro. 072*», mediante el cual conminó a la demandante a declarar y pagar el impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas correspondiente a la importación y distribución de «*cerveza sin alcohol*» en los periodos del año 2017 (ff. 1 a 11 caa).

(iii) El 21 de mayo de 2019, la demandante contestó el «*requerimiento especial*», exponiendo los motivos por los cuales no estaba obligada a declarar el impuesto al consumo de cerveza, sifones refajos y mezclas para el año gravable 2017. En concreto, planteó que no realizó el hecho generador de ese impuesto, toda vez que los productos que importó y distribuyó eran un alimento, al margen de su denominación como «*cerveza sin alcohol*» (ff. 31 a 34 vto. caa).

(iv) El 08 de agosto de 2019, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Aforo nro. 034, con la cual determinó el impuesto a cargo de la actora en la suma de \$200.611.111 y la sancionó por incumplir con el deber formal de declarar el tributo con una multa de \$300.916.666. Además, le informó que contra esa decisión procedía «*el recurso de reconsideración, dentro de los dos (2) meses siguientes a su notificación de conformidad con lo dispuesto en los artículos 487 del Estatuto de Rentas de Cundinamarca y 720 del Estatuto Tributario Nacional*» (ff. 65 a 69 caa). El 18 de febrero de 2020, se notificó personalmente ese acto administrativo a la demandante (f. 71 caa).

(v) El 14 de julio de 2020, la actora informó a la demandada que desistía de interponer el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Aforo nro. 034, de 08 de agosto de 2019, «*con el objetivo de acudir directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa dando cumplimiento a lo previsto en el artículo 487 del Estatuto de rentas de Cundinamarca, Ordenanza 216 de 2014*» (f.34).

(vi) El 16 de julio de 2020, la demandante presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho *per saltum* contra la Liquidación Oficial de Aforo nro. 034, del 08 de agosto de 2019 (índice 1).

2.4- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con



los precedentes de la Sección, el recurso de reconsideración es un requisito obligatorio, que no optativo, previo para demandar, salvo las disposiciones legales que expresamente señalen su prescindencia, tal como sucede con la demanda *per saltum*, prevista específicamente contra las liquidaciones oficiales de revisión en los términos establecidos en el párrafo del artículo 720 del ET (concordante con el artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014). Por su parte, en el *sub judice* se demanda la liquidación oficial de aforo con la cual la demandada determinó el impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas a cargo de la demandante para los periodos de 2017 y la sancionó por incumplir con el deber de declarar el tributo. Ese acto no se encuentra incurso en la excepción que prevé el párrafo de la citada disposición, al margen de que en el caso analizado la autoridad tributaria denominara el acto previo como «*requerimiento especial*», pues se trata de un error formal que de ninguna manera modificó la naturaleza de la actuación administrativa adelantada, cuyo objeto consistió en aforar el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de los periodos de 2017 a cargo de la demandante, quien, según el criterio de la demandada, realizó el hecho generador del tributo, pero omitió declararlo y pagarlo. Esto fue aceptado por la actora al contestar el acto previo, pues aseguró que no declaró el impuesto reclamado, porque la cerveza sin alcohol que importó y distribuyó en la jurisdicción de la demandada no estaba gravada, en la medida en que se clasificaba por el ordenamiento jurídico como un alimento.

Entonces, si bien la demandada denominó «*requerimiento especial*» al acto preparatorio de la liquidación oficial de aforo, en realidad las partes de la litis coinciden en que sustancialmente se trataba de un emplazamiento previo para que la actora declarara y pagara el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas. Así porque la demandante aceptó que no declaró ni pagó ese tributo para los periodos de 2017 y que se profirió una liquidación oficial de aforo para establecer la obligación tributaria a su cargo e imponerle una sanción por omitir el deber formal de declararla.

2.5- De conformidad con lo expuesto, la Sala constata que en este caso la sociedad actora no agotó la vía gubernativa, de conformidad con el ordinal 2.º del artículo 161 del CPACA, puesto que no interpuso el recurso de reconsideración de que trata el artículo 720 del ET (concordante con el artículo 487 de la Ordenanza 216 de 2014), en contra de la liquidación oficial de aforo en comento. Como este recurso es obligatorio, debió interponerse a fin de poder acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa. Observa esta Judicatura que la demandante en el recurso de apelación indicó que el tribunal le impuso una carga que no le correspondía consistente en darle al acto previo una calificación diferente de la que le asignó la Administración al denominarlo «*requerimiento especial*», pero la Sala constata que el error en la denominación del acto sería irrelevante, toda vez que al no haber declarado el impuesto que estaba siendo reclamado, la demandante conoció que el procedimiento de gestión administrativa tenía como objeto aforar la obligación tributaria. Tanto así que como defensa expuso los motivos por los cuales no tenía el deber de declarar ni estaba obligada a pagar el impuesto. Tampoco le asiste razón a la apelante al señalar que, para la fecha de interposición de la demanda, el acto preparatorio estaba en firme, conforme a lo previsto por el artículo 87 del CPACA, en la medida en que ese corresponde a un acto de trámite que no define ninguna situación jurídica, sino que constituye un requisito previo y obligatorio para que la autoridad administrativa pueda determinar oficialmente la obligación que tendría a cargo el contribuyente, mediante la liquidación oficial, que es el acto administrativo definitivo y vinculante.

2.6- Como no se aceptan los planteamientos expuestos por la actora para justificar la falta de interposición del recurso de reconsideración, a pesar de que este fue informado por la Administración en el acto acusado (f. 68 vto. caa), resulta imperante confirmar la



decisión de primer grado, en cuanto la actora incumplió el agotamiento de la vía administrativa. Por otra parte, para la Sala resulta conveniente precisar que en el *sub lite* se configura la excepción que corresponde a la ineptitud de la demanda al no haber interpuesto el recurso obligatorio ejercido en la vía administrativa, conforme al artículo 100.5 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en consonancia con el artículo 161.2 del CPACA. En este sentido, se modificará el ordinal primero y se ajustará de acuerdo con esta precisión. En lo demás, se confirmará la sentencia apelada.

3- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar probada, de oficio, la excepción de ineptitud de la demanda por no haber ejercido el recurso obligatorio en la vía administrativa.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Ausente en comisión

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta (E)

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN