



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

Consejero Ponente: ALBERTO YEPES BARREIRO

Bogotá D.C., diez (10) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación Número: 11001-03-15-000-2018-00584-00
Actor: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Demandado: Consejo de Estado – Sección Cuarta

Acción de Tutela – Fallo de primera instancia

Se pronuncia la Sala sobre la acción de tutela interpuesta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN - contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta.

I. ANTECEDENTES

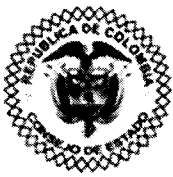
1.1. Solicitud

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante DIAN, mediante apoderado judicial y con escrito presentado el 18 de febrero de 2018, interpuso acción de tutela contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta, autoridad judicial que conoció del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió la Sociedad Concretos y Morteros S.A. contra la Resolución No. 900191 del 15 de agosto de 2012 que resolvió el recurso de reconsideración radicado contra la Resolución de sanción No. 202382010000175 tramitado con el radicado 15001233300020130003501.

Lo anterior, con el fin de que les sean amparados sus derechos fundamentales al debido proceso, igualdad, confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica que considera vulnerados como consecuencia de la providencia de 20 de septiembre de 2017, por medio de la cual la autoridad judicial accionada declaró la nulidad del acto demandado.

1.2. Hechos

La solicitud de amparo se fundamentó en los siguientes hechos que, a juicio de la Sala, son relevantes para la decisión que se adoptará en la sentencia:



- La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja dio apertura a la investigación No. 202382010000721 el 22 de septiembre de 2010, a la Sociedad Concretos y Morteros S.A. por no haber presentado información exógena para el año gravable 2008.
- El 15 de febrero de 2011 se expidió pliego de cargos No. 20238201000015, y el representante de Morteros y Concretos dio respuesta el 18 de marzo de 2011.
- La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja sancionó a la referida sociedad mediante Resolución No. 202382010000175 del 14 de julio de 2011 y este acto fue notificado el 22 de julio siguiente.
- Contra la anterior resolución la Sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en el sentido de confirmar el acto recurrido, a través de la Resolución No. 900191 del 15 de agosto de 2012.
- La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó de la siguiente manera:

“

| Fecha del recurso | Citación para notificar | | | Fin del término para concurrir | Fecha de publicación - fijación del edicto |
|--------------------------|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|---------------------------------------|---|
| | Fecha | Devolución de la citación | Dirección | | |
| 22 de septiembre de 2011 | 16 de agosto de 2012 | 17 de agosto de 2012 | Calle 9 No. 11 – 46 Tunja Boyacá | 30 de agosto de 2012 | 31 de agosto de 2012 al 13 de septiembre de 2012 |

”

- Morteros y Concretos S.A. ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución No. 900191 del 15 de agosto de 2012 que resolvió el recurso de reconsideración radicado contra la Resolución de sanción No. 202382010000175.

Como fundamento de la demanda consideró que la Resolución No. 900191 del 15 de agosto de 2012 se notificó por conducta concluyente el 30 de noviembre de 2012, de conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario, “*fecha para la cual la resolución había*



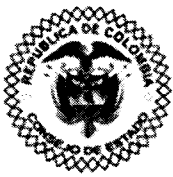
perdido su oportunidad legal para ser notificada, toda vez que la notificación por conducta concluyente (...) se originó después de un año tal y como lo establece el artículo 732 del Estatuto Tributario”.

Adicionalmente alegó que la graduación de la sanción fue incorrecta porque desconoció el principio de proporcionalidad puesto que impuso la máxima sanción prevista por el artículo 651 del Estatuto Tributario sin tener en cuenta que no estaba demostrado el daño causado.

- El Tribunal Administrativo de Boyacá declaró la nulidad del acto demandado porque consideró que la Resolución 900191 del 15 de agosto de 2012 no fue debidamente notificada, toda vez que de conformidad con lo previsto en los artículos 563 a 570 del Estatuto Tributario, cuando el aviso de notificación personal es devuelto, es necesario agotar los medios establecidos para la notificación de estas decisiones, tales como verificar la dirección del RUT, luego en el sistema de datos de la DIAN, si no se obtiene información, entonces acudir al apoderado. Agregó que la entidad demandada debió acudir a la verificación directa mediante guías telefónicas, directorios y en general la información comercial y bancaria, y sólo de no lograrlo, acudir a la notificación prevista en el Estatuto Tributario que establece el edicto.
- La Dian apeló la anterior providencia con sustento en la diferencia existente entre citación y notificación de un acto administrativo y que en el proceso administrativo se remitió una citación aplicando el artículo 565 (no el 566) del Estatuto Tributario y al ser devuelta lo que procedía legalmente era fijar el Edicto como en efecto lo hizo, mientras que el Tribunal falló como si se tratara una notificación por correo.
- El Consejo de Estado en sentencia de 20 de septiembre de 2017 confirmó la decisión del Tribunal, pero por otras razones.

Primero, se refirió a lo expuesto por la primera instancia, para explicar por qué no era acertado el análisis del *a quo*, así:

“En el sub lite el apoderado de la sociedad actora estaba facultado para recibir las notificaciones de los actos pertinentes, toda vez que informó la dirección procesal en el recurso de reconsideración presentado. Por consiguiente, la administración estaba obligada a remitir los avisos de



citación a esa dirección procesal, tal y como se desprende del artículo 564 del Estatuto Tributario.

Cabe destacar que si bien la citación enviada a la dirección correcta fue devuelta por el correo por la causal 'no se logró comunicación - el destinatario se trasladó de dirección' hecho no discutido por la partes, conforme al régimen legal de la notificación de las actuaciones tributarias, los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos. En efecto, como se indicó, el inciso 2º del artículo 565 faculta la notificación por edicto o supletoria siempre que, introducida la citación al correo para ser enviada a la dirección procesal informada, el citado no comparezca en el término legal, independiente de si el aviso de citación fue o no devuelto por el correo.

Es decir, una vez transcurridos los 10 días hábiles siguientes a partir de la introducción en el correo de los actos objeto de notificación, sin que el contribuyente o quien deba hacerlo comparezca para notificarse, la administración tributaria queda facultada para notificar las actuaciones por edicto, sin importar que estos hayan sido devueltos por cualquier causa”.

Luego, expresó las razones por las cuales había lugar a confirmar la nulidad de los actos demandados.

Concluyó que la notificación fue irregular porque:

*“De acuerdo con el capítulo de hechos probados, tenemos que, el 16 de agosto de 2012, la DIAN envió el aviso de citación para la notificación personal a la Calle 9 No. 11 – 46 de Tunja (Boyacá), esto es, a la dirección informada en el recurso de reconsideración. Por consiguiente, los diez (10) días que tenía la sociedad demandante para comparecer a la oficina de impuestos, según lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, se contaban **a partir del día siguiente** a la fecha de introducción al correo de dicha citación, es decir, el 17 de agosto de 2012 y vencían el 31 de agosto de 2012.*

La Sala advierte que la notificación por edicto fue prematura, puesto que el edicto fue fijado el 31 de agosto de 2012 cuando debió fijarse el lunes 3 de septiembre y desfijarse el 14 de septiembre. Está probado entonces, que sí se cometió una irregularidad en la notificación.”

Explicó que según el artículo 732 del Estatuto Tributario, el reconocimiento del silencio administrativo positivo está condicionado a que la administración resuelva el recurso de reconsideración, dentro del año siguiente a su interposición, del tal forma que, una vez transcurrido este plazo de 1 año, por mérito de la ley, el recurso se entiende fallado a favor del contribuyente, circunstancia que, además, debe ser



reconocida, bien sea oficiosamente por la administración o a petición de parte.

En ese orden de ideas, señaló que el artículo 732 del Estatuto Tributario prevé un término preclusivo, porque establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento de éste, la administración pierde competencia para manifestar su voluntad, y en ese orden el acto deviene nulo.

Concluyó, que comoquiera que la notificación del acto demandado no se realizó en debida forma, de conformidad con el artículo 72 del CPACA, se debe considerar como no hecha y en consecuencia, no produce efectos legales, por lo cual, se configuró el silencio administrativo positivo.

1.3. Fundamentos de la acción

A juicio de la DIAN se agotaron los requisitos generales de procedibilidad de la acción de tutela contra providencia judicial, y la autoridad judicial accionada, al empezar a contar el término de los 10 días para que el contribuyente se acerque a la administración a notificarse, a partir del día siguiente a la introducción de la citación al correo, se incurrió en los siguientes defectos:

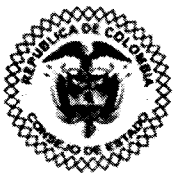
1.3.1. Defecto sustantivo:

La DIAN alegó que la Corte Constitucional en sentencia C-929 de 2005 estudió la expresión “*de la fecha de introducción al correo*” contenido en el artículo 565 del Estatuto Tributario, que dispone:

“Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. (...)

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación (...)”

A juicio de la parte actora, en la sentencia referida, la Corte señaló que a diferencia de lo que se alegó en la demanda de constitucionalidad, no es cierto que al contar el término de la citación, a partir de la introducción



en el correo electrónico se desconozca el derecho al debido proceso, porque lo cierto es que el acto se entiende notificado una vez se surte la publicación del edicto, y no con la introducción de la citación en el correo.

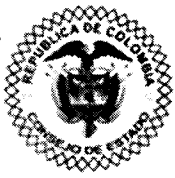
La Corte consideró: *“Ello significa que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuenta con el término establecido en la norma (diez días) para acudir ante la administración a fin de ser notificado de manera personal o, en su defecto, si no comparece se procederá a la notificación por edicto. Es decir, los términos para la interposición de las acciones correspondientes, comienzan a contarse a partir de la realización de la notificación, y no como lo interpreta el actor, desde el día de la introducción al correo de aviso de citación, el cual tiene precisamente ese efecto, **citar al interesado para que se notifique del acto particular que ha resuelto el recurso**”.*

En el mismo sentido, la DIAN hizo referencia a que la Corte en dicha sentencia, explicó que al artículo 565 del Estatuto Tributario no se le aplican las consideraciones expuestas en la sentencia C-096 de 2001 mediante la cual se analizó la constitucionalidad del artículo 566 de esa norma, y se dispuso la inexecutable de la expresión relativa a que la notificación *“se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”* pues en esta sentencia se encontró que no se podía tener por notificada una decisión a partir de la introducción de la misma en el correo porque para ese momento no se ha puesto en conocimiento del interesado, vulnerando así el principio de publicidad, diferente a la citación que está prevista en el artículo 565.

De lo anterior, la DIAN concluyó que la Corte estudió la constitucionalidad del artículo 565 y encontró ajustado a la Carta el plazo para fijar el edicto si el contribuyente no compareciere a notificarse dentro *“de los diez (10) días siguientes, **contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación**”*

En ese orden de ideas, considera la DIAN que erró la Sección Cuarta, al contar los 10 días a que se refiere la norma, no desde la fecha de introducción al correo del aviso de citación (16 de agosto de 2012), sino desde el día después de la fecha de introducción al correo de dicho aviso (17 de agosto), lo cual lo llevó a concluir que el edicto se fijó anticipadamente y de contera, que la notificación fue irregular.

1.3.2.Desconocimiento del precedente



Para sustentar este cargo, alegó como desconocidas las providencias que se citan a continuación, en las que, se concluyó, sin confusión alguna, que el plazo para comparecer a notificarse empieza a contarse desde la introducción en el correo, y no desde el día siguiente.

- Consejo de Estado – Sección Cuarta. Referencia: 76001-23-31-000-210-00127-01. Sentencia de 5 de octubre de 2016:

La DIAN señaló como desconocida esta providencia en la que, en un caso idéntico al que ahora se discute, la misma Sección Cuarta consideró:

*“El término de 10 días para que el administrado comparezca a notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración se cuenta a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación (...). En el presente asunto, el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se interpuso el 17 de octubre de 2008, por consiguiente a partir de dicha fecha la DIAN tenía un año para notificarlo, esto es, hasta el 17 de octubre de 2009. Con el fin de notificar personalmente, la Resolución 900195 del 14 de septiembre de 2009, que resolvió el mencionado recurso, **el 15 de septiembre la DIAN envió a la actora el aviso de citación, en consecuencia, el término de 10 días para que ésta acudiera a notificarse personalmente de la mencionada resolución empezó a correr el 15 de septiembre de 2009** y vencía el 28 de septiembre del mismo año. Como la demandante no compareció a notificarse, la DIAN notificó por edicto que fijó el 29 de septiembre de 2009 y desfijó el 13 de octubre de 2009, por consiguiente la notificación se surtió en debida forma y en consecuencia no se configuró el derecho administrativo positivo”.*

- Consejo de Estado – Sección Cuarta. Sentencia 17836 de 13 de noviembre de 2014:

En esta providencia, se dispuso:

“En el sub judice la discusión se centra en la forma como se debe contabilizar el término de los diez (10) días señalado en el citado artículo 565 (...). De la lectura del inciso segundo del artículo 565 no queda lugar a duda de que el legislador señaló de manera precisa que los diez (10) días ‘siguientes’ se cuentan ‘a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación’

- Consejo de Estado – Sección Cuarta. Referencia 54001-23-31-000-2003-00301-01. Sentencia de 3 de marzo de 2011:

“Se tiene entonces que la notificación personal presupone el envío de una notificación al contribuyente para que éste, a su vez, concurra a la



administración dentro de los 10 días siguientes a aquél en que se introduce al correo del aviso de citación”.

- Consejo de Estado – Sección Cuarta. Referencia 76001-23-31-000-2006-02001-01. Sentencia de 19 de agosto de 2010 y Consejo de Estado – Sección Cuarta. Referencia 25000232700020050190001. Sentencia de 3 de diciembre de 2009:

“De acuerdo con lo expuesto y según lo señalado expresamente en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, la notificación por edicto se surte, cuanto el interesado no comparece dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de introducción al correo de citación, independientemente del momento en que éste sea recibido efectivamente”

1.3.3. Violación del principio de confianza legítima.

Para la parte accionante se desconoció el principio de confianza legítima toda vez que, con las providencias citadas en precedencia, queda en evidencia que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de manera inequívoca ha señalado que el referido plazo comienza a contarse de la fecha misma de introducción de la citación en el correo, y no hay un solo caso en el que se haya empezado a contar desde el día después.

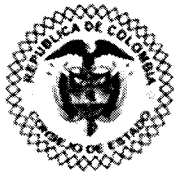
1.4. Pretensiones:

A título de amparo la DIAN solicitó dejar sin efectos la providencia dictada el 20 de septiembre de 2017 y en consecuencia se nieguen las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho tramitada con el radicado 2013-00035-01.

1.5. Trámite de la acción

Con auto de 2 de marzo de 2018¹ se admitió la solicitud de tutela y se ordenó notificar a la autoridad judicial demandada. Asimismo, se ordenó la vinculación del Tribunal Administrativo de Boyacá y de la empresa Morteros y Concretos S.A., en calidad de terceros con interés en el resultado del proceso.

¹ Folio 59



1.6. Contestaciones

Ordenada la notificación y surtidas las respectivas comunicaciones contestaron:

1.6.1. Consejo de Estado, Sección Cuarta

El magistrado ponente de la decisión objeto de reproche afirmó que la sentencia cuestionada sí se basó en el precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, esto es, en la sentencia C 929 de 2005.

Indicó que para adoptar la decisión se realizó un estudio razonado de la normativa aplicable² y de las pruebas obrantes en el expediente.

Agregó que en dicha decisión se fijó el alcance del inciso segundo del artículo 515 del Estatuto Tributario, con el fin de garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Adujo que comoquiera que la DIAN no comparte el sentido de la decisión cuestionada, por conducto de la acción de tutela pretende revivir el debate judicial, lo cual resulta contrario a la finalidad de la tutela.

1.6.2. El Tribunal Administrativo de Boyacá

El magistrado ponente de la decisión de primera instancia, solicitó que se declarara la falta de legitimación en la causa por pasiva respecto de esa autoridad judicial, comoquiera que considera que la actuación judicial de la cual deriva, en criterio del actor, la vulneración de los derechos fundamentales invocados, es la sentencia proferida en segunda instancia por la Sección Cuarta del Consejo de Estado y no la proferida por el *a quo*.

Agregó que los argumentos del actor constituyen un verdadero recurso de apelación y no se compadecen con el propósito de una acción de tutela, por lo que solicitó que se desestimen las pretensiones.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

² Citó las sentencias de 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, MP. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890, MP (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto y 19 de octubre de 2017, Exp-22283 MP. Dr. Milton Chaves García.



2.1. Competencia

Esta Sala es competente para conocer de la acción de tutela interpuesta por la DIAN contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de conformidad con lo establecido por el artículo 2.2.3.1.2.1. del Decreto 1069 de 2015, modificado por el Decreto 1983 de 2017 artículo 1° y el Acuerdo 55 de 2003.

2.2. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si el Consejo de Estado, Sección Cuarta, al proferir la sentencia de 20 de septiembre de 2017 dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho radicado con el número 15001233300020130003501, lesionó los derechos fundamentales de la DIAN.

Para resolver este problema, se analizarán los siguientes aspectos: **(i)** el criterio de la Sala sobre procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial; **(ii)** los requisitos de procedibilidad adjetiva de la acción de tutela de la referencia y; **(iv)** el caso concreto.

2.3. Procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial

Esta Sección, mayoritariamente³, venía considerando que la acción de tutela contra providencia judicial era improcedente por dirigirse contra una decisión judicial. Solo en casos excepcionales se admitía su procedencia, eventos éstos que estaban relacionados con un vicio procesal ostensible y desproporcionado que lesionara el derecho de acceso a la administración de justicia en forma individual o en conexidad con el derecho de defensa y contradicción.

Sin embargo, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en fallo de 31 de julio de 2012⁴ **unificó** la diversidad de criterios que la Corporación tenía sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, por cuanto las distintas Secciones y la misma Sala Plena habían adoptado posturas diversas sobre el tema⁵.

³ Sobre el particular, el Consejero Ponente mantuvo una tesis diferente sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial que se puede consultar en los salvamentos y aclaraciones de voto que se hicieron en todas las acciones de tutela que conoció la Sección. Ver, por ejemplo, salvamento a la sentencia Consejera Ponente: Dra. Susana Buitrago Valencia. Radicación: 11001031500020110054601. Accionante: Oscar Enrique Forero Nontien. Accionado: Consejo de Estado, Sección Segunda, y otro.

⁴ Sala Plena. Consejo de Estado. Ref.: Exp. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. ACCIÓN DE TUTELA - Importancia jurídica. Actora: NERY GERMANIA ÁLVAREZ BELLO. Consejera Ponente: María Elizabeth García González.

⁵ El recuento de esos criterios se encuentra en las páginas 13 a 50 del fallo de la Sala Plena antes reseñada.



Así, después de un recuento de los criterios expuestos por cada Sección, decidió modificarlos y unificarlos para declarar expresamente en la parte resolutive de la providencia, la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales⁶.

Señaló la Sala Plena en el fallo en mención:

*“De lo que ha quedado reseñado se concluye que si bien es cierto que el criterio mayoritario de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo ha sido el de considerar improcedente la acción de tutela contra providencias judiciales, no lo es menos que las distintas Secciones que la componen, antes y después del pronunciamiento de 29 de junio de 2004 (Expediente AC-10203), han abierto paso a dicha acción constitucional, de manera excepcional, cuando se ha advertido la vulneración de derechos constitucionales fundamentales, **de ahí que se modifique tal criterio radical y se admita, como se hace en esta providencia, que debe acometerse el estudio de fondo, cuando se esté en presencia de providencias judiciales que resulten violatorias de tales derechos, observando al efecto los parámetros fijados hasta el momento Jurisprudencialmente.**”* (Negrilla fuera de texto)

A partir de esa decisión de la Sala Plena, la Corporación debe modificar su criterio sobre la procedencia de la acción de tutela y, en consecuencia, **estudiar las acciones de tutela que se presenten contra providencia judicial y analizar si ellas vulneran algún derecho fundamental, observando al efecto los parámetros fijados hasta el momento jurisprudencialmente** como expresamente lo indica la decisión de unificación.

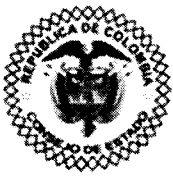
Sin embargo, fue importante precisar bajo qué parámetros procedería ese estudio, pues la sentencia de unificación simplemente se refirió a los **“fijados hasta el momento jurisprudencialmente”**.

Al efecto, en virtud de reciente sentencia de unificación de 5 de agosto de 2014⁸, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, decidió adoptar los criterios expuestos por la Corte Constitucional en la sentencia C-590 de 2005 para determinar la procedencia de la acción constitucional contra providencia judicial y reiteró que la tutela es un mecanismo residual y excepcional para la protección de derechos fundamentales como lo señala el artículo 86 Constitucional y, por ende, el amparo frente a decisiones judiciales no puede ser ajeno a esas características.

⁶ Se dijo en la mencionada sentencia: **“DECLÁRASE** la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, de conformidad con lo expuesto a folios 2 a 50 de esta providencia.

⁷ Sala Plena. Consejo de Estado. Ref.: Exp. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. ACCIÓN DE TUTELA - Importancia jurídica. Actora: NERY GERMANIA ÁLVAREZ BELLO. Consejera Ponente: María Elizabeth García González.

⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 5 de agosto de 2014, Ref.: 11001-03-15-000-2012-02201-01 (IJ). Acción de tutela-Importancia jurídica. Actor: Alpina Productos Alimenticios. Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



A partir de esa decisión, se dejó en claro que la acción de tutela se puede interponer contra decisiones de las Altas Cortes, específicamente, las del Consejo de Estado, autos o sentencias, que desconozcan derechos fundamentales, asunto que en cada caso deberá probarse y, en donde el actor tendrá la carga de argumentar las razones de la violación.

En ese sentido, si bien la Corte Constitucional se ha referido en forma amplia⁹ a unos requisitos generales y otros específicos de procedencia de la acción de tutela, no ha distinguido con claridad cuáles dan origen a que se conceda o niegue el derecho al amparo -improcedencia sustantiva- y cuáles impiden analizar el fondo del asunto -improcedencia adjetiva-.

Por tanto, la Sección verificará que la solicitud de tutela cumpla unos presupuestos generales de procedibilidad. Estos requisitos son: i) que no se trate de tutela contra tutela; ii) inmediatez; iii) subsidiariedad, es decir, agotamiento de los requisitos ordinarios y extraordinarios, siempre y cuando ellos sean idóneos y eficaces para la protección del derecho que se dice vulnerado.

Cuando no se cumpla con uno de esos presupuestos, la decisión a tomar será declarar **improcedente** el amparo solicitado y no se analizará el fondo del asunto.

Cumplidos esos parámetros, corresponderá adentrarse en la materia objeto del amparo, a partir de los argumentos expuestos en la solicitud y de los derechos fundamentales que se afirmen vulnerados, en donde para la **prosperidad** o **negación** del amparo impetrado, se requerirá principalmente: i) que la causa, motivo o razón a la que se atribuya la transgresión sea de tal entidad que incida directamente en el sentido de la decisión y ii) que la acción no intente reabrir el debate de instancia.

Huelga manifestar que esta acción constitucional no puede ser considerada como una “*tercera instancia*” que se emplee, por ejemplo, para revivir términos, interpretaciones o valoraciones probatorias que son propias del juez natural.

Bajo las anteriores directrices se entrará a estudiar el caso de la referencia.

⁹ Entre otras en las sentencias T-949 del 16 de octubre de 2003; T-774 del 13 de agosto de 2004 y C-590 de 2005.



2.4. Análisis sobre los requisitos de procedibilidad adjetiva

2.4.1. Al aplicar los presupuestos conceptuales anotados al caso objeto de estudio, es imperioso concluir que no existe reparo alguno en cuanto hace referencia al juicio de procedibilidad, toda vez que **no se trata de una tutela contra decisión de tutela**, pues las providencias que se censuran corresponden a las sentencias de segunda instancia dictadas dentro de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho iniciados por la sociedad Morteros y Concretos S.A contra de la DIAN.

2.4.2. Tampoco existe reparo alguno en cuanto hace referencia al juicio de procedibilidad en relación con el acatamiento del requisito de **inmediatez**, toda vez que la providencia que se acusa como vulneradora de derechos fundamentales fue proferida el 20 de septiembre de 2017, notificada por estado del 9 de octubre de 2017. Por ello, cobró fuerza ejecutoria el 12 de octubre y, la solicitud de amparo constitucional se presentó el 26 de febrero de 2017, plazo que para la Sala es un término razonable para el uso del mecanismo de amparo constitucional.

2.4.3. Respecto a la **subsidiariedad**, la Sala encuentra que la accionante no dispone de otros medios de defensa judicial, ordinarios o extraordinarios, para censurar la providencia proferida por la mencionada autoridad judicial.

Es así como, al concurrir los requisitos de procedibilidad adjetiva frente a los cargos plateados por la parte actora, corresponde a la Sala abordar el estudio del caso planteado.

2.5. Caso concreto

En vista que esta Sección, en sentencias de tutela del 22 de febrero de 2018, radicado No. 11001-03-15-000-2017-03465-00, y de 3 de mayo de 2018, radicado: 11001-03-15-000-2018-00760-00, ya se pronunció sobre la presente situación, esta providencia hará referencia a los argumentos allí expuestos, por considerar que tiene características fácticas y jurídicas similares, a las que ahora ocupan la atención de la Sala, como se expone a continuación:

En este orden de ideas, la Sala pasará a analizar de manera separada cada uno de estos cuestionamientos, como sigue:



5.1. Del desconocimiento del precedente constitucional el cual se analizará de la mano con el derecho sustantivo

En sí, el reproche que formuló la parte actora se contrae a que la autoridad judicial tutelada incurrió en esta irregularidad porque desconoció el precedente fijado por la Corte Constitucional en la sentencia C-929 de 2005, que realizó el control de constitucionalidad de la expresión “*de la fecha de introducción al correo*” contenida en el artículo 565 del Estatuto Tributario, la cual tiene efecto erga omnes.

Lo anterior, porque en dicho pronunciamiento se consideró ajustada dicha normativa a la Constitución, mediante la cual se establece que el conteo del término de los 10 días para que el contribuyente comparezca a notificarse personalmente de la decisión que resuelve el recurso de reconsideración es el que se encuentra previsto en el texto literal de la aludida norma, es decir, desde el momento en que se introdujo al correo la citación.

De igual forma, sostuvo que la judicatura cuestionada interpretó de manera errada el artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional, porque calculó el término previsto en la aludida regulación a partir del primer día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación y no desde la fecha del recibo de la misma, a pesar de que no le correspondía interpretar tal regulación, pues el contenido de dicha normativa no tiene partes oscuras que lo ameriten ni tiene conceptos técnicos que requieran el concepto de un experto para que acredite su sentido.

En su defensa, la Sección Cuarta de esta Corporación sostuvo que la decisión objeto de debate no incurrió en las irregularidades atribuidas por la actora, pues solucionó la controversia planteada a la luz de la sentencia C-929 de 2005, razón por la que se señala que el plazo para comparecer a notificarse personalmente corresponde a los 10 días siguientes a la introducción al correo del aviso de citación, pero para el asunto bajo estudio este término empezó a contarse desde el día siguiente de tal actuación.



Ahora bien, se encuentra que la autoridad judicial tutelada sostuvo en el proveído censurado, en primer lugar, que el artículo 732¹⁰ del Estatuto Tributario¹¹ señala que el término previsto para que la Administración decida un recurso de reconsideración, es de 1 año, so pena de que ante su incumplimiento se configure el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente y, en consecuencia, se entienda que el ente fiscalizador pierde competencia para manifestar su voluntad y el acto deviene en nulo.

De otra parte, trajo a colación el artículo 565 *ibídem*, que señala:

“ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica... (Negrilla fuera de texto original).

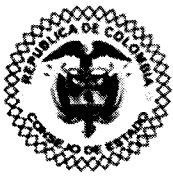
A partir del análisis del citado texto, la Sección Cuarta de esta Corporación advirtió que, se configuró el silencio administrativo positivo conforme lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, así:

*“De acuerdo con el capítulo de hechos probados, tenemos que, el 16 de agosto de 2012, la DIAN envió el aviso de citación para la notificación personal a la Calle 9 No. 11 – 46 de Tunja (Boyacá), esto es, a la dirección informada en el recurso de reconsideración. Por consiguiente, los diez (10) días que tenía la sociedad demandante para comparecer a la oficina de impuestos, según lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, se contaban **a partir del día siguiente** a la fecha de introducción al correo de dicha citación, es decir, el 17 de agosto de 2012 y vencían el 31 de agosto de 2012.*

La Sala advierte que la notificación por edicto fue prematura, puesto que el edicto fue fijado el 31 de agosto de 2012 cuando debió fijarse el lunes 3 de

¹⁰ «TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma».

¹¹ Fl. 3470 vuelto. C. 8. Exp. Ord.



septiembre y desfijarse el 14 de septiembre. Está probado entonces, que sí se cometió una irregularidad en la notificación”.

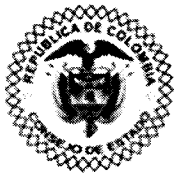
Para sustentar su conclusión, la tutelada sostuvo que en vista de que el plazo previsto para efectos de comparecer a las oficinas de la entidad para conocer de manera personal la decisión que resolvió el recurso de reconsideración es de días, se puede colegir que el término **inicia a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se introdujo el aviso de citación** y no desde el momento en que se deja en el correo, como de manera errada lo entiende la parte actora, al reiterar la tesis sostenida por esa Sección de la forma del cómputo de dicho término.¹²

Esto, en la medida en que *“no puede confundirse el aviso de citación para la notificación personal de la decisión de los recursos con la notificación por correo, ni con la notificación personal”*, lo que no desconoce el precedente fijado en la sentencia C-929 de 2005 proferida por la Corte Constitucional, la que precisó:

“...De lo expuesto no encuentra la Corte que se viole el principio general de publicidad de los actos administrativos que profiera la administración tributaria, sino por el contrario el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política.”

Así las cosas, esta judicatura encuentra razonada la interpretación que realizó la autoridad judicial tutelada, pues lejos de dar una aplicación incorrecta al enunciado *“contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación”* del artículo 565 del Estatuto Tributario o de desconocer el contenido de la sentencia C-929 de 2005, **adoptó su decisión con sustento en la normativa aplicable al caso, a partir de la cual concluyó que el contribuyente no tuvo los 10 días que señala el mencionado precepto normativo para acudir a las instalaciones de la entidad para notificarse personalmente de la resolución que resolvió su recurso de reconsideración, pues ese mismo artículo señala que el contribuyente puede comparecer “dentro del**

¹² En las consideraciones de la providencia judicial cuestionada, se manifestó al respecto: *«En sentencia de 8 de septiembre de 2016, la Sección precisó que los diez días a que se refiere el artículo 565 del Estatuto Tributario deben contarse “a partir del día hábil siguiente a la introducción al correo del aviso citatorio, no desde el recibo de la citación”*». En dicho punto, en pie de página, citó: *«Exp 18945, C.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias de 20 de septiembre de 2017, exp. 20890, C.P (E) Stella Jeannette Carvajal Basto y de 19 de octubre de 2017, exp 22283»*.



término de los diez (10) días siguientes” y como lo explicó la autoridad judicial cuestionada al contestar la tutela, cosa distinta es que al analizar el caso concreto se determinó que, por tratarse de un término de días, éstos se cuentan a partir del primer día hábil siguiente al de la introducción al correo, motivo por el cual, el término corrió hasta el **17 de agosto de 2012**, razón por la cual, ese día no se podía fijar el edicto, como lo hizo la entidad accionante.

Así las cosas, se encuentra razonable la decisión dictada por la autoridad judicial censurada, toda vez que, se reitera, la notificación por edicto que realizó la Administración no se ajustó a lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, debido a que el término para que compareciera la sociedad actora a notificarse personalmente vencía, como ya se dijo, el viernes 31 de agosto de 2012, por lo que el edicto debió fijarse no ese mismo día sino el siguiente hábil, es decir, el lunes 3 de septiembre de ese mismo año.

Cabe resaltar que, el alcance que le dio la colegiatura tutelada al mencionado artículo se encuentra acorde con lo señalado en el Código de Régimen Político y Municipal y el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, a los cuales se hace remisión dado que en el Estatuto Tributario o el CPACA no se hace referencia sobre la forma en que se deben calcular los términos cuando estos son en días, pues dicha regulación establece que *“todo término comenzará a correr desde el día siguiente”*¹³.

En este orden de ideas, el cargo no está llamado a prosperar, pues los argumentos expuestos por la Sección Cuarta se encuentran debidamente justificados con la normatividad aplicable al asunto debatido, sin que ello conlleve a la vulneración de los derechos invocados por la entidad tutelante.

5.2. Desconocimiento del precedente judicial

En lo referente a este defecto, la parte actora adujo que la tutelada desconoció el precedente judicial fijado por esa misma colegiatura según el cual, el término para que el citado se acerque a efectuar la notificación personal se calcula a partir de la fecha de introducción del aviso de la citación al correo y no desde el día siguiente.

¹³ Código de Régimen Político y Municipal y el artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, remisión que se hace ante el vacío legal que existe sobre este tema en el Estatuto Tributario o el CPACA.



La actora consideró como desatendidas las siguientes sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado:

- i) 5 de octubre de 2016, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, rad. 76-23-32-000-2010-00127-01.
- ii) 3 de marzo de 2011, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, rad. 54001-23-31-000-2003-00301-01.
- iii) 19 de agosto de 2010, C.P. William Giraldo Giraldo, rad. 76001-23-31-000-2006-02001-01.
- iv) 3 de diciembre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo, rad. 25000-23-27-000-2005-01900-01.
- v) 3 de diciembre de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, rad. 25000-23-27-000-2005-01898-02.
- vi) 3 de diciembre de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, rad. 25000-23-27-000-2006-00954-02.
- vii) 17 de agosto de 2008, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, rad. 25000-23-27-000-01319-01.
- viii) 13 de noviembre de 2014, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, rad. 2500-23-27-000-2006-00958-01.

De la revisión del contenido de tales decisiones se observa que la Sección Especializada en tributario, ha sostenido lo siguiente:

*“... el término de 10 (sic) para que el administrado comparezca a notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración **se cuenta a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación y no de la del recibo de la citación...**”¹⁴(Negrilla y subrayado fuera del texto original)*

A su vez, el 3 de marzo de 2011, con ponencia de la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, se sostuvo:

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 5 de octubre de 2016, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, rad. 76-23-32-000-2010-00127-01.



*“...De acuerdo con lo expuesto y según lo señalado expresamente en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, la notificación por edicto se surte, cuando el interesado no comparece **dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, independientemente del momento en que éste sea recibido efectivamente...**” (Negrilla y subrayado fuera del texto original)*

En el proveído de 19 de agosto de 2010, C.P. William Giraldo Giraldo, rad. 76001-23-31-000-2006-02001-01, se afirmó que:

*“De acuerdo con lo expuesto y según lo señalado expresamente en el inciso segundo del artículo 656 del Estatuto Tributario, la notificación por edicto se surte, cuando el interesado no compareciere dentro de los **diez días siguientes a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, independientemente del momento en que éste sea recibido efectivamente.**” (Negrilla y subrayado fuera del texto original)*

En ese mismo sentido, se pronunció el 3 de diciembre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo, rad. 25000-23-27-000-2005-01900-01:

*“... la notificación por edicto se surte, cuando el interesado no compareciere **dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción al correo del aviso de citación,** independientemente de que éste sea recibido efectivamente.” (Negrilla y subrayado fuera del texto original)*

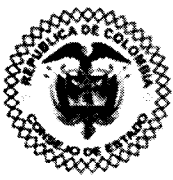
Asimismo, se evidencia que en fallo del 3 de diciembre de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, rad. 25000-23-27-000-2005-01898-02, se destacó:

*“... En tales condiciones, el plazo de 10 días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, debe contarse según lo dispuesto en el artículo 565 E.T. antes transcrito, es decir, **a partir de la fecha de introducción al correo...**” (Negrilla y subrayado fuera del texto original)*

La anterior decisión fue reiterada el 3 de diciembre de 2009, por la magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia, dentro del proceso con rad. 25000-23-27-000-2006-00954-02, en los siguientes términos:

*“... el plazo de los 10 días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, debe contarse... **a partir de la fecha de introducción al correo...**” (Negrilla y subrayado fuera del texto original)*

Por último, se trajo a colación la providencia proferida el 17 de agosto de 2008, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, rad. 25000-23-27-000-01319-01, en la que se sostuvo:



*“... Bajo la perspectiva anterior, queda claro que **el término para la comparecencia del citado debe contarse a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación,** como lo dispone el artículo 565 del E.T. y no desde cuando se le entrega, como lo esgrime el apelante...”*
(Negrilla y subrayado fuera del texto original)

De lo anterior, advierte la Sala que la Sección Cuarta de esta Corporación no desconoció precedente judicial alguno, pues al revisar las providencias que mencionó la parte actora, se evidencia que en algunos de dichos casos se sostuvo que los administrados tienen “10 días siguientes a la fecha de introducción al correo del aviso de citación”, para acudir a las oficinas de la Administración para notificarse personalmente.

También se evidencia en la providencia cuestionada, dicha Sección ha sostenido que «los diez días a que se refiere el artículo 565 del Estatuto Tributario deben contarse **“a partir del día hábil siguiente a la introducción al correo del aviso citatorio, no desde el recibo de la citación”**»¹⁵ y como soporte de su dicho, citó, los siguientes fallos de esa Sección: «Exp 18945, C.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias de 20 de septiembre de 2017, exp. 20890, C.P (E) Stella Jeannette Carvajal Basto y de 19 de octubre de 2017, exp 22283».

Aunado a lo anterior, en el presente caso, no se puede predicar el desconocimiento de precedente judicial alguno, pues de lo analizado se demuestra **que en dicha Sección no se ha dictado un fallo de unificación respecto de la expresión contenida en el artículo 565 del Estatuto Tributario**, razón por la cual, no puede exigirse que todos los asuntos sobre el tema se fallen de una determinada manera, motivo por el cual, no se puede predicar la afectación de la confianza legítima, en los términos alegados por la tutelante, pues ésta la planteó atada al desconocimiento del propio precedente de dicha autoridad judicial.

Adicionalmente, se tiene que la interpretación dada a la forma de computar el término de los 10 días establecidos en el artículo 565 del Estatuto Tributario es una postura que desde el año 2011 ha aplicado la Sección Cuarta, es decir, anterior a los hechos que dieron origen al proceso judicial,¹⁶ de cuya providencia la **DIAN** ahora cuestiona vía tutela, de manera que no se puede decir que la entidad actora fue sorprendida con esta tesis, y que se desconoció su confianza legítima.

¹⁵ Resaltados de la Sala.

¹⁶ El edicto fue fijado el 22 de agosto y desfijado el 4 de septiembre de 2012.



Sobre el tema se pueden consultar las siguientes sentencias dictadas por dicha autoridad judicial, que se profirieron antes de los hechos objeto que originaron el proceso que ahora se cuestiona, toda ellas en procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, entre otras:

- **Octubre 13 de 2011**, radicado No. 25000-23-27-000-2006-01183-01, actor: Eduardo Londoño e Hijos Sucesores S.A.
- **Noviembre 3 de 2011**, expediente No. 25000-23-27-000-2008-00201-01, demandante: Editar LTDA.
- **Julio 26 de 2012**, proceso No. 25000-23-27-000-2007-00052-01, accionante: Dimensional de Distribuciones LTDA.

Bajo las consideraciones efectuadas a lo largo de esta providencia, esta Sección negará el amparo solicitado, comoquiera que no se transgredieron los derechos fundamentales citados por la **DIAN**, especialmente porque este no es un mecanismo de protección que se pueda idear para reabrir debates propios del juez natural de la especialidad, debido a que en aplicación del principio constitucional de la autonomía e independencia judicial, se impide al juez de tutela cuestionar la elección razonada de una interpretación de las normas aplicables a la solución del conflicto.

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

FALLA:

PRIMERO: Negar el amparo deprecado por la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**, de conformidad con la parte motiva de la presente decisión.

SEGUNDO: Notificar a las partes según lo establecido por el artículo 30 del Decreto No. 2591 de 1991.

TERCERO: En caso de no ser impagada la presente decisión, **enviar** el expediente a la Corte Constitucional para su eventual revisión, de conformidad con lo establecido por el artículo 31 del Decreto No. 2591 de 1991.



CUARTO: Devolver el expediente ordinario allegado en calidad de préstamo.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Presidente

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero
Ausente con permiso

ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero



SC5780-6-1



GP059-6-1

