



129

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

Consejera ponente: LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ

Bogotá D.C., tres (03) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-15-000-2018-00760-00

Actora: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Demandado: CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA

Asunto: Acción de tutela. Fallo de primera instancia. Contra providencia judicial.

Decide la Sala la acción constitucional presentada por el apoderado judicial de la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** (en adelante **DIAN**) contra la providencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho No. 25000-23-37-000-2012-00502.

I. ANTECEDENTES

1. La tutela

La **DIAN**, mediante apoderado judicial, presentó acción de tutela el 14 de marzo de 2018,¹ en la que solicitó el amparo de los derechos fundamentales al debido proceso, igualdad, confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica que consideró vulnerados por parte de la autoridad judicial accionada, con la sentencia de segunda instancia, dictada el 8 de febrero de 2018, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió SIEMENS SA contra la entidad tutelante.

1.1. Hechos de la acción

La Sala resume los hechos relevantes de la tutela de la siguiente manera:

¹ Fls. 1 – 29. Poder fl. 44.



1.1.1. La sociedad SIEMENS presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en la que pretendió:²

«a. Que operó el silencio administrativo positivo a favor de SIEMENS SOCIEDAD ANÓNIMA –NIT 860.031.028-9, y que como consecuencia de ello, las peticiones del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No 312412011000018 del 01 de julio de 2011, se entienden falladas a favor de mi representada.

b. La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No 3124122011000018 del 01 de julio proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y de la Resolución No 900.149 del 06 de agosto de 2012 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, así como la Resolución No 900.009 del 1° de octubre de 2012 expedida por la misma Subdirección.

c. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título de restablecimiento del derecho se declare que SIEMENS SOCIEDAD ANÓNIMA – NIT 860.031.028-9 no está obligada a pagar el mayor valor impuesto sobre la renta, ni sanción por inexactitud de que tratan los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, liquidados oficialmente, y se declare la firmeza de la declaración privada de renta del año gravable 2007 presentada por mi representada el 24 de abril de 2008».

1.1.2. La Subsección A, Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con sentencia del 28 de marzo de 2014, resolvió:³

«**PRIMERO.** Se declara la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la UAE DIAN a nombre de la sociedad SIEMENS SA.

Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2011000018 del 01 de julio de 2011, proferida por el Jefe GIT Determinaciones de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre la Renta del año gravable 2007 No. 9100005308619 presentada el 24 de abril de 2008 por SIEMENS S.A.

Resolución No. 900.149 del 06 de agosto de 2012 expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000018 del 01 de julio de 2011, confirmándola.

Resolución No. 900.009 del 1° de octubre de 2012 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN que resolvió una petición de silencio administrativo positivo.

² Fls. 1 – 68. C. 1. Expediente ordinario allegado en calidad de préstamos (en adelante Exp. Ord.).

³ Fls. 3198 – 3246. C. 8. *Idem*.



130

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declara la ocurrencia del silencio administrativo positivo en relación con el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión cuya nulidad se declara en el artículo anterior, según lo expuesto en la parte motiva.

En consecuencia se declara la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007 presentada por la sociedad Siemens SA el 24 de abril de 2008 y por lo tanto la citada sociedad no está obligada al pago de las sumas liquidadas en los actos administrativos que se anulan, según lo expuesto en la parte motiva.

TERCERO. No hay condena en costas». ⁴

1.1.3. La DIAN inconforme con la anterior decisión la apeló. ⁵

1.1.4. La Sección Cuarta del Consejo de Estado, con providencia del 8 de febrero de 2018, confirmó la sentencia del tribunal administrativo. ⁶

Los argumentos dados para tal determinación serán analizados en la parte considerativa del presente fallo, a partir de los argumentos que soporta el presente mecanismo constitucional.

1.2. Fundamentos de la tutela

La **DIAN** manifestó que, con la anterior situación procesal se incurrió en los siguientes defectos:

1.2.1. Sustantivo por desconocimiento del precedente constitucional, que fijó la Corte Constitucional a través de la sentencia C-929 de 2005, mediante la cual realizó el control de constitucionalidad de la expresión «*de la fecha de introducción al correo*» contenida en el artículo 565 del Estatuto Tributario, que la declaró exequible.

A partir de ello, explicó que la norma no vulnera la constitución y que desde la óptica de la Corte Constitucional, la fecha en que se inicia el conteo de los 10 días para comparecer a notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración -desde la introducción al correo del aviso de citación a notificarse-, no reviste problemas de índole constitucional, en tal virtud la interpretación

⁴ Resaltados del original.

⁵ Fls. 3264 – 3298. C. 8.

⁶ Fls. 3461 – 3472. C. *Idem*.



ajustada a la constitución es aquella que se adapta a la exégesis que en tal contexto hizo la autoridad competente para tal efecto, una hermenéutica separada de esta, constituye, un aislamiento de los postulados constitucionales que merece el reproche de los órganos jurisdiccionales y que por ende conlleva una protección; posición que fue reitera en la sentencia C-035 de 2014.

Como la providencia judicial cuestionada aplicó una tesis diferente a la expuesta por la Corte Constitucional, pues indicó que los 10 días que fija el artículo 565 del Estatuto Tributario, se empiezan a contar al día siguiente «*de la fecha de introducción al correo*», desconoce lo indicado en dicho precedente, motivo por el cual, también incurre en un **defecto sustantivo por interpretación errónea o irrazonable de la norma**.

1.2.2. Desconocimiento del precedente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. La providencia judicial que se cuestiona con el presente mecanismo constitucional se apartó de la reiterada jurisprudencia de la Sección especializada en tributario que por un periodo de 9 años, estableció como premisa normativa para los supuestos facticos que se ventilaron en el proceso del cual ahora se cuestiona su providencia, 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 Estatuto Tributario. Así:

No.	Fecha de sentencia	Radicado No.
1	17 de julio de 2008	25000-23-27-000-2002-01319-01 (15835)
2	3 de diciembre de 2009	25000-23-27-000-2005-01898-02 (17109)
3		25000-23-27-000-2005-01900-01(16936)
4		25000-23-27-000-2006-00954-02 (17111)
5	19 de agosto de 2010	76001-23-31-000-2006-02001-01 (16988)
6	03 de marzo de 2011	54001-23-31-000-2003-00301-01 (17087)
7	13 de noviembre de 2014	2500-23-27-000-2006-00958-01 (17836)
8	5 de octubre de 2016	76001-23-31-000-2010-00127-01 (21051)

En consecuencia, en virtud del artículo 230 de la Constitución Política, de la coherencia y unidad del sistema jurídico, el respeto del principio de seguridad jurídica e igualdad, en cuanto que se han decidido en el pasado muchos casos de acuerdo con la premisa normativa antes definida -regla de derecho-, se debe decidir del mismo modo en el caso que es idéntico o similar, ello constituye un derecho para las partes y un deber del juez de tratar del mismo modo



a los sujetos implicados en casos idénticos o similares, anteriores, presentes y futuros.

Por las anteriores razones, considero se debe acceder al amparo deprecado al configurarse los defectos aleados en la providencia judicial que ahora se cuestiona.

1.3. Pretensión constitucional

Para lograr el restablecimiento de sus derechos, la accionante, solicitó:

«1. Se tutele en favor de mi representada los derechos fundamentales al debido proceso, buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, vulnerados con la sentencia proferida por parte del accionado, al incurrir en el defecto material o sustantivo al interpretar indebidamente la ley y al desconocer el precedente constitucional existente.

2. Como consecuencia de lo anterior, solicito se ordene al Consejo de Estado Sección Cuarta, que dentro del término de cuarenta y ocho horas (48) siguientes a la notificación de sentencia de la presente acción, proceda a revocar la sentencia de segunda instancia proferida dentro del proceso judicial No. 25000233700020120050201 instaurado por SIEMENS S.A. y en su lugar proferir un nuevo fallo con fundamento en la Constitución y la Ley, en el que se tenga en cuenta el precedente constitucional y la correcta interpretación del artículo 565 del Estatuto Tributario, en los términos señalados en la presente tutela y por lo tanto que declare que en el caso en estudio mi representada notificó en forma debida y oportuna la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contribuyente en contra de las Liquidación Oficial de revisión también demandada».

2. Trámite de instancia

La Consejera ponente, mediante auto de 23 de marzo de 2018, admitió la tutela y ordenó notificar como demandados a los Magistrados de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y a los de la Subsección A, Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.⁷

De igual manera, ordenó comunicar como terceros con interés a la sociedad SIEMENS, por haber sido la parte demandante dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho No. 2012-00502.

⁷ Fls. 63 - 64.

3. Intervenciones

Remitidas las misivas del caso, se presentó las siguientes:⁸

3.1. La Sección Cuarta del Consejo de Estado

Al contestar la tutela solicitó negar las pretensiones de la tutela, pues con el fallo cuestionado la Sección Cuarta no desconoció los derechos fundamentales cuya protección reclama la DIAN y no existen los defectos alegados por esta.⁹

En efecto, la Sección no desconoció el fallo C-929 de 2005, pues la sentencia de 8 de febrero de 2018 reconoce que, conforme con el artículo 565 del E.T., el término para comparecer a notificarse personalmente del acto que decide un recurso es el de diez (10) días, siguientes a la introducción al correo del aviso de citación. **Cosa distinta es que al analizar el caso concreto se determinó que, por tratarse de un término de días, los diez días se cuentan a partir del primer día hábil siguiente al de la introducción al correo.**

Además, en ejercicio de la autonomía e independencia de la Rama Judicial, en el fallo de 8 de febrero de 2018, la Sección Cuarta interpretó razonadamente el artículo 565 del Estatuto Tributario. Sin embargo, lo que pretende la DIAN es que, por vía de tutela, se reabra el análisis sobre el alcance del artículo 565 del E.T. para adecuarlo a la interpretación que ella propone.

Por último, no existe violación del precedente jurisprudencial de la misma Sección, pues el criterio expuesto en la providencia que se cuestiona, en el sentido de 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*», corresponde ya a una interpretación constante de la Sección.

3.2. La sociedad SIEMENS SA

Luego de analizar el caso y los argumentos de la DIAN, expresó que

⁸ Fls. 65 -69.

⁹ Fl. 70.



132

la sentencia objeto de la acción de tutela no se apartó de precedente judicial alguno y, por consiguiente, no desconoció el derecho a la igualdad, a la confianza legítima y la buena fe de la DIAN, motivo por el que se solicita a la Sección Quinta del Consejo de Estado negar el amparo solicitado por la Entidad accionante.¹⁰

3.3. La Subsección A, Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca

En su contestación expresó que no sería procedente amparar los derechos fundamentales incoados por parte de la accionante, con los cuales busca se revoque la decisión proferida el 8 de febrero de 2018 por parte del Consejo de Estado, toda vez que dentro del proceso contencioso las actuaciones tanto de primera como de segunda, se ajustaron a la interpretación jurídica que para este asunto el Consejo de Estado realizó en debida forma. Por consiguiente, no le asiste razón alguna al accionante, para que prospere el amparo deprecado.

Finalmente, precisó que la 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.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Competencia

Esta Sala es competente para conocer de la acción de tutela presentada por la DIAN, de conformidad con lo dispuesto por el Decreto No. 2591 de 1991, en concordancia con el Decreto No. 1069 de 2015 modificado por el Decreto No. 1983 de 2017, así como el Acuerdo No. 55 de 2003 de la Sala Plena de la Corporación.

2. Asunto bajo análisis

De acuerdo con los antecedentes de la acción de tutela y el proceso ordinario allegado en calidad de préstamo, corresponde a la Sala determinar:

¹⁰ Fls. 71 – 100.



- i. Procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales y en caso de que se supere lo anterior;
- ii. Si con la decisión adoptada en segunda instancia por parte del la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se vulneró alguno de los derechos invocados por la tutelante.

3. Procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales

Esta Sección, mayoritariamente,¹¹ 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 2012¹² **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 tema.¹³

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 judiciales.¹⁴

Señaló la Sala Plena en el fallo en mención:

¹¹ 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: 11001-03-15-000-2011-00546-01, accionante: Oscar Enrique Forero Nontien y accionados: Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B y otro.

¹² Sala Plena. Consejo de Estado. Rad. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. Acción de Tutela - Importancia jurídica. Actora: Nery Germania Álvarez Bello. Consejera Ponente: María Elizabeth García González.

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

¹⁴ 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».



133

«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**».¹⁵ Énfasis propio.

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 la sentencia de unificación de 5 de agosto de 2014,¹⁶ 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 de la Constitución Política y, por ende, el amparo frente a decisiones judiciales no puede ser ajeno a esas características.

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

¹⁵ Sala Plena. Consejo de Estado. Rad. No. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. Acción de Tutela - Importancia jurídica. Actora: Nery Germania Álvarez Bello. Consejera Ponente: María Elizabeth García González.

¹⁶ 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.

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 amplia¹⁷ 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, se debe verificar 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, el agotamiento de los mecanismos judiciales, ordinarios y extraordinarios de defensa, 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.

¹⁷ 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.



134

4. Examen de los requisitos: Procedencia adjetiva

4.1. Tutela contra Tutela

La Sala no encuentra reparo alguno frente a este requisito, pues a través de la presente acción constitucional se cuestiona la decisión adoptada en segunda instancia el 8 de febrero de 2018, por parte la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de marras.

4.2. Inmediatez

Este juez constitucional evidencia que la presente tutela se ejerció en un término razonable, toda vez que la decisión cuestionada se adoptó el 8 de febrero del año en curso,¹⁸ la que fue notificada por correo electrónico a las partes el **19 de febrero**¹⁹ y la acción constitucional se radicó el **14 de marzo de 2018**.²⁰

4.3. Subsidiariedad

Finalmente, frente al tercer requisito aludido, esto es, la subsidiariedad, la Sala encuentra que la parte actora no dispone de otros medios de defensa judicial, ordinarios o extraordinarios, para censurar la providencia presuntamente atentatoria de sus derechos fundamentales, toda vez que la censura planteada por la parte actora no se ajusta a las causales señaladas para tal procedencia, de acuerdo con lo establecido en los artículos 248 y 257 de la Ley 1437 de 2011.

5. Fondo del asunto

En vista que esta Sección, en sentencia de tutela del 22 de febrero de 2018, radicado No. 11001-03-15-000-2017-03465-00, actor la **DIAN** y accionada la Sección Cuarta del Consejo de Estado,²¹ C. P. Carlos Enrique Moreno Rubio, ya se pronunció sobre la presente situación, al tener característica fácticas, jurídicas y constitucionales

¹⁸ Fls. 3461 – 3472. C. 8. Exp. Ord.

¹⁹ Fl. 3473. *Idem*.

²⁰ Fl. 1.

²¹ En dicha oportunidad se cuestionó la providencia judicial proferida en segunda instancia, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho No. 76001-23-33-000-2014-01259-01 (22283), que promovió la sociedad Fábrica de Papeles Palmira SAS contra la DIAN.

similares, a las que ahora ocupa la atención de la Sala, pues se plantearon los mismos defectos y las sentencias, presuntamente desconocidas, que ahora se revisan, en consecuencia, se aviene a las consideraciones y conclusiones jurídicas allí contenidas, para el presente caso, así:

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

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



135

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 732²² del Estatuto Tributario²³ 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, al explicar:

«En el caso en estudio, está probado que el 5 de septiembre de 2011, la sociedad interpuso el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412011000018 de 1 de julio de 2011, mediante la cual la DIAN modificó la declaración presentada por la sociedad correspondiente al año gravable 2007. Por lo anterior, la DIAN tenía hasta el 5 de septiembre de año 2012 para notificar en debida forma la resolución

²² «**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».*

²³ Fl. 3470 vuelto. C. 8. Exp. Ord.

que decide el recurso, como lo establece el artículo 732 del Estatuto Tributario.

La DIAN resolvió el recurso de reconsideración mediante Resolución N° 900.149 de 6 de agosto de 2012 y notificó dicho acto por edicto fijado el 22 de agosto de 2012 y desfijado el 4 de septiembre del mismo año.

En la Resolución No. 900.009 del 1° de octubre de 2012, por la cual la DIAN negó a la actora la solicitud de reconocimiento del silencio administrativo positivo, la DIAN precisó que no se configuró el silencio positivo porque la decisión del recurso debía notificarse hasta el 5 de septiembre de 2012, teniendo en cuenta que el recurso se interpuso el 5 de septiembre de 2011. Que ante la no comparencia del representante legal de la actora dentro de los diez días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, esto es, el **6 de agosto de 2012**, el acto se notificó por edicto fijado el **22 de agosto de 2012** y desfijado el **4 de septiembre del mismo año**. Que, por tanto, el acto que decidió la reconsideración fue oportunamente notificado²⁴.

Contrario a lo afirmado por la DIAN, teniendo en cuenta que el aviso citatorio fue introducido al correo el **6 de agosto de 2012**, los diez días que tenía la actora para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del primer día hábil siguiente a dicha fecha, esto es, del **8 de agosto de 2012**. Por tanto, el término para realizar la notificación personal vencía el **22 de agosto de 2012**²⁵. Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo ha precisado la Sala, 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”*²⁶.

En consecuencia, la DIAN no podía fijar el edicto el **22 de agosto de 2012**, porque la actora tenía plazo hasta ese día, inclusive, para notificarse personalmente de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Como no lo hizo, el edicto debió fijarse el **23 de agosto de 2012 y no el día anterior**.

Lo expuesto pone en evidencia que la DIAN no respetó el término que tenía la actora para notificarse personalmente del acto que decidió el recurso de reconsideración y por tanto también fue irregular la notificación por edicto, pues redujo el término para que se surtiera la notificación personal y fijó el edicto antes de que venciera el término previsto en la ley para su fijación.

Por tanto, la notificación del acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración no se ajustó a los preceptos legales aplicables al caso concreto, motivo por el cual, de conformidad con lo previsto en el artículo 734 del E.T., la consecuencia de ese hecho es que el recurso de reconsideración interpuesto se entiende fallado a favor de la demandante²⁷».²⁸

²⁴ «Folio 1756 c.a. 9»

²⁵ «Los días 7 (Batalla de Boyacá) y 20 de agosto (La asunción de la virgen) de 2012, eran festivos en Colombia».

²⁶ «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».

²⁷ «Sentencia de 6 de diciembre de 2017, exp 21308, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto».



136

Esto, debido a que la sociedad interpuso el recurso de reconsideración el 5 de septiembre de 2011, por lo que la **DIAN** tenía 1 año para notificar en debida forma a la sociedad del acto que lo resolviera, es decir, hasta el 5 de septiembre de 2012.

En ese orden, precisó que con el propósito de notificar personalmente la Resolución 900.149 de 6 de agosto de 2012, la Administración ese mismo día envió a la dirección aportada por SIEMENS el aviso de citación y ante su no asistencia fijó edicto el 22 de agosto y lo desfijó el 4 de septiembre de 2012.

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.²⁹

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.”

²⁸ Resaltados del original.

²⁹ 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».



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 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 **22 de agosto de 2012 inclusive**, razón por la cual, ese día no se podía fijar el edicto, como lo hizo la entidad accionante.

Así las cosas, se encuentra razona 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 22 de agosto de 2012, por lo que el edicto debió fijarse no ese mismo día sino el siguiente, es decir, el 23 de ese mes y año, teniendo en cuenta que los días martes 7 y lunes 20 de agosto de ese año **fueron días no hábiles**.

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*”³⁰.

³⁰ 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.



137

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.

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...”*³¹(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:

“...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

³¹ 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.



138

*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”**»³² y como soporte de su dicho, en el pie de página No. 39 de la providencia judicial que se cuestiona, 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».

³² Resaltados de la Sala.



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,³³ de cuya providencia la **DIAN** ahora cuestiona vía tutela. Sobre el tema se pueden consultar las siguientes sentencias dictadas por dicha autoridad judicial, 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.

³³ El edicto fue fijado el 22 de agosto y desfijado el 4 de septiembre de 2012.



139

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:

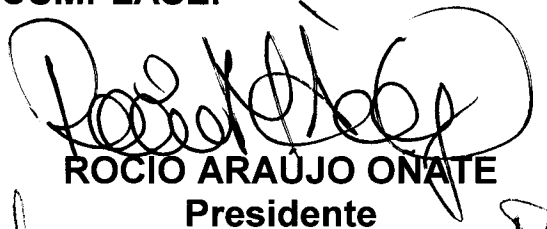
PRIMERO: Negar el amparo deprecado por la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**, de conformidad con la parte motiva de la presente decisión.

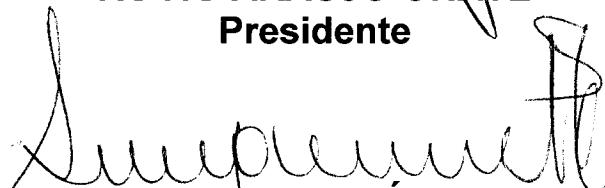
SEGUNDO: Notificar a las partes según lo establecido por el artículo 30 del Decreto No. 2591 de 1991.

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.

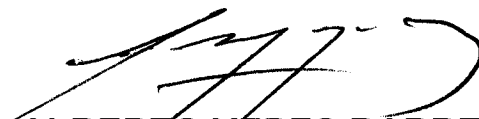
CUARTO: Devolver el expediente ordinario allegado en calidad de préstamo.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.


ROCÍO ARAÚJO ONATE
Presidente


LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera


CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero


ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero



SC5780-6-1



GP059-6-1

