

SENTENCIA SU-017/24
M.P. NATALIA ÁNGEL CABO
EXPEDIENTE: T-9.436.035

CORTE NEGÓ LA ACCIÓN DE TUTELA PRESENTADA POR LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) CONTRA LA SENTENCIA DEL 10 DE MARZO DE 2022 PROFERIDA POR LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO POR MEDIO DE LA CUAL SE CONFIRMÓ LA NULIDAD DE UNA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN EMITIDA POR LA ENTIDAD CONTRA LA SOCIEDAD BAVARIA S.A. EN RELACIÓN CON LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS DEL AÑO GRAVABLE 2010 DE DICHA EMPRESA

1. Antecedentes

En el año 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) inició una investigación sobre la declaración de renta e impuestos complementarios presentada por la empresa Bavaria para el año gravable 2010. En el marco de este proceso, la dirección tributaria concluyó que la empresa había incurrido en imprecisiones en su declaración por lo que profirió una Liquidación Oficial de Revisión y le impuso una sanción a la sociedad por inexactitud, la cual fue confirmada en el trámite del recurso de reconsideración. La Liquidación Oficial de Revisión fue enviada, para notificación, a una dirección antigua de Bavaria, por lo que el servicio postal la devolvió. Como consecuencia de lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó su decisión a través de aviso.

Por ello, Bavaria alegó que la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión fue irregular, ya que la DIAN usó la dirección antigua de la empresa a pesar de que, con anterioridad a la expedición del acto había actualizado su Registro Único Tributario (RUT). En consecuencia, la sociedad acudió al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para cuestionar la legalidad de los actos administrativos relacionados con la sanción tributaria que se le impuso.

En sentencia del 3 de mayo de 2019, El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión. Dicha Corporación, argumentó que la DIAN no notificó correctamente la LOR, ya que no usó la dirección actualizada en el RUT de Bavaria razón por la cual se desconoció la regla de notificación prevista en el artículo 564 del Estatuto Tributario. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales apeló la decisión, pero el Consejo de Estado confirmó la nulidad de los actos demandados en sentencia del 10 de marzo de 2011. El Consejo de Estado sostuvo que la DIAN interpretó incorrectamente la disposición sobre la

dirección procesal contenida en el artículo 564 del Estatuto Tributario. Además, la autoridad judicial concluyó que la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión fue irregular pues se notificó a una dirección que no correspondía con la señalada en el RUT de Bavaria.

2. Decisión

Primero. REVOCAR el fallo del 20 de abril de 2023 proferido por la Sección Primera del Consejo de Estado mediante el cual se confirmó la sentencia de primera instancia adoptada por la Sección Primera del Consejo de Estado el 13 de febrero de 2023, mediante las cuales se declaró IMPROCEDENTE la acción de tutela de la referencia.

Segundo. En consecuencia, **NEGAR**, por las razones expuestas en esta providencia, la acción de tutela presentada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la decisión del 10 de marzo de 2022 por medio de la cual la Sección Cuarta resolvió el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en un proceso relativo a la definición de los saldos asociados al impuesto de renta y complementarios de la sociedad Bavaria S.A. para el año 2010.

3. Síntesis de los fundamentos

Al analizar la tutela, la Sala Plena de la Corte Constitucional encontró que la misma cumplía con los requisitos generales de procedencia. Primero, se cumplió con el requisito de legitimación en la causa por activa debido a que la acción de tutela fue ejercida por la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**, autoridad que hizo parte del proceso de control de nulidad y restablecimiento del derecho que dio origen al amparo. Segundo, la providencia que se cuestionaba no era una de tutela ni una decisión proferida con ocasión de las competencias de control abstracto de la Corte Constitucional ni una que resolvió el Consejo de Estado a través del medio de control de nulidad por inconstitucionalidad. Tercero, la tutela cumplió con el requisito de inmediatez pues se presentó un poco más de cuatro meses después de la actuación judicial cuestionada. Cuarto la tutela identificó los derechos fundamentales que consideró vulnerados y describió de manera clara, detallada y comprensible los hechos que llevaron a su presentación. Quinto, el requisito de subsidiariedad se acreditó toda vez que la DIAN no contaba con otro mecanismo de defensa judicial para controvertir las decisiones del juez contencioso.

Por último, en lo que respecta al requisito general de procedencia de relevancia constitucional la Sala Plena consideró que el mismo se cumple

por tres razones concurrentes. Primero, la tutela guarda una relación con el debido proceso administrativo tributario en razón a que la controversia surge de la notificación de un proceso sancionatorio. Esto es importante en términos constitucionales ya que el proceso administrativo se fundamenta en principios como el derecho a la defensa, la audiencia y la contradicción, los cuales se reflejan en dos conceptos clave: la publicidad de las decisiones administrativas y la obligación de la administración de comunicarlas. En ese sentido, la publicidad sirve como mecanismo para que las personas conozcan las actuaciones de la administración, mientras que el principio de oponibilidad surge cuando una decisión administrativa afecta un derecho subjetivo. Solo cuando la administración cumple con estos principios es posible exigir el cumplimiento del acto administrativo.

Segundo, la controversia del amparo legal se centra en el recaudo tributario, un tema que va más allá de lo puramente económico. La Sala Pena recordó que la jurisprudencia constitucional ha reconocido de manera reiterada que la eficacia de la administración tributaria influye en la estructura y capacidad de gestión del Estado, como lo han destacado decisiones anteriores de la Corte Constitucional. El sistema tributario es crucial para asegurar los recursos necesarios del Estado y cumplir con sus objetivos fundamentales, incluido el mantenimiento de un orden equitativo y la realización de los principios constitucionales. La eficiencia tributaria es un principio esencial del sistema de Hacienda Pública, ya que afecta directamente la capacidad del Estado para garantizar servicios y protecciones a todos los ciudadanos.

Tercero, la Sala Plena, al analizar el caso presente, determinó que la controversia guarda una estrecha relación con el patrimonio público, al tratarse de la disputa sobre la correcta determinación de un tributo a favor del Estado. En ese sentido, la Corte concluyó que una controversia como la ahora analizada, por sus características particulares, que afecte el recaudo podría tener repercusiones directas en el erario. Por ello, la discusión no solo se limita a aspectos legales y fiscales, sino que también tiene efectos sobre los ingresos corrientes del Estado.

Sin embargo, al examinar el requisito específico alegado relacionado con un supuesto defecto sustantivo la Sala Plena concluyó que no se configuró una actuación judicial arbitraria que deba ser corregida por el juez constitucional. Esto, por cuanto la Sección Cuarta de Consejo de Estado aplicó una interpretación conforme a derecho. La interpretación normativa estuvo validada por las pruebas aportadas en el proceso, que dieron cuenta del error de notificación de la DIAN. Así, el desconocimiento de las normas

del Estatuto Tributario relativas a la notificación de las decisiones de la entidad llevó a la declaratoria de nulidad de los actos impugnados por Bavaria a través del medio de control respectivo.

Esto, por cuanto el marco normativo vigente para el año 2013 relativo a la notificación de actos administrativos de la administración tributaria era claro en señalar que la dirección principal de notificación era aquella informada por el contribuyente a la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** a través del Registro Único Tributario (RUT) a menos que, de forma expresa, se señalara una diferente a la allí consignada. Así, al analizado el caso concreto, la Corte encontró que nunca hubo una dirección procesal pues Bavaria siempre indicó que su dirección de notificación era la misma a la registrada en el RUT. A pesar de ello, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión a una dirección que no estaba vigente. En consecuencia, la Corte advirtió que el juez contencioso no incurrió en el supuesto defecto sustantivo alegado por la dirección de impuestos.

4. Aclaración de voto y reservas de aclaración de voto

El magistrado **JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS** aclaró su voto indicando, principalmente, que el análisis sobre el cumplimiento del requisito de relevancia constitucional ha debido ser más riguroso. Dado que se trataba de una sentencia proferida por el Consejo de Estado requería aplicarse un escrutinio especialmente exigente. Destacó que en estos asuntos la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reiterado -por ejemplo en la Sentencia SU-573 de 2019- que se debe acreditar que se trata de un caso “definitivamente incompatible con el alcance y límite de los derechos fundamentales que han sido desarrollados por la Corte Constitucional o cuando se genera una anomalía de tal entidad que es necesaria la intervención del juez constitucional”.

A juicio del magistrado Reyes Cuartas el juez constitucional debe satisfacer una carga más exigente al valorar el cumplimiento de cada requisito de procedencia. A pesar de ello, la sentencia no presentó razones suficientes a fin de justificar por qué, pese a que las controversias judiciales relativas a asuntos tributarios apenas tienen una relevancia *iusfundamental* mediata e indirecta, la cuestión sometida a consideración de la Corte en esta oportunidad cumplía la condición de procedencia referida.

A su vez, las magistradas **DIANA FAJARDO RIVERA** y **PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA** y el magistrado **JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR** se reservaron la posibilidad de aclarar su voto.