

Expediente T-9.436.035

Mag. sust.: Natalia Ángel Cabo

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA SU-017 de 2024

Referencia: Expediente T-9.436.035

Acción de tutela presentada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en contra del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.

Magistrada sustanciadora:

Natalia Ángel Cabo.

Bogotá, D.C., 1 de febrero de 2024

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por las magistradas y los magistrados Diana Fajardo Rivera, quien la preside, Natalia Ángel Cabo, Juan Carlos Cortés González, Jorge Enrique Ibáñez Najar, Vladimir Fernández Andrade, Antonio José Lizarazo Ocampo, Paola Andrea Meneses Mosquera, Cristina Pardo Schlesinger y José Fernando Reyes Cuartas, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 9 del artículo 241 de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

Síntesis de la decisión

La Sala estudió una tutela interpuesta por la DIAN contra la sentencia del 10 de marzo de 2022 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado por medio de la cual confirmó la decisión proferida por el Tribunal Administrativa de Cundinamarca que declaró la nulidad de lo actuado en el proceso de Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de renta y

complementarios del año 2010 de la empresa Bavaria S.A. La entidad peticionaria contravirtió esta decisión por una supuesta vulneración del debido proceso y los principios de legalidad, buena fe y confianza legítima en razón a la configuración de un defecto sustantivo por indebida interpretación del artículo 564 del Estatuto Tributario que regula lo referente a la dirección procesal de notificación de los contribuyentes.

Los jueces de tutela que conocieron del caso concluyeron que la acción era improcedente ya que no cumplía con los requisitos generales de procedencia, en particular el de relevancia constitucional. Para los juzgadores, la DIAN no presentó en su tutela ningún argumento constitucional pues se limitó a reiterar su posición durante el proceso contencioso administrativo por lo que en realidad, para estos despachos, la dirección de impuestos planteó un debate legal ante el desacuerdo con la decisión de nulidad decretada por el Tribunal administrativo de Cundinamarca y el Consejo de Estado.

Al analizar la tutela, la Sala Plena de la Corte Constitucional encontró que la misma cumplía con los requisitos generales de procedencia. Sin embargo, al examinar el requisito específico alegado relacionado con un supuesto defecto sustantivo 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 y validada por las pruebas aportadas en el proceso que dieron cuenta del error de notificación de la DIAN que llevó a la declaratoria de nulidad de los actos impugnados por Bavaria a través del medio de control respectivo.

En consecuencia, la Sala Plena revocará el fallo del 20 de abril de 2023 proferido por la Sección Primera del Consejo de Estado que, a su vez, confirmó el fallo de primera instancia adoptado por la Sección Tercero del Consejo de Estado el 13 de febrero de 2023, mediante las cuales se declaró improcedente la acción de tutela presentada por la DIAN 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. En su lugar, la Corte negará el amparo por las razones contenidas en esta decisión.

I. ANTECEDENTES

1. %1.1. Hechos procesales previos a la acción de tutela

1. 1. El 15 de marzo de 2011, la empresa Bavaria S.A. (Bavaria) presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010, en la cual liquidó un saldo a favor de \$55.906.018.000. Ese saldo se solicitó en devolución y fue reconocido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) por medio de la Resolución 6282-0323 del 19 de abril de 2011.

2. El 17 de agosto de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN inició una investigación relacionada con la declaración de impuestos presentada por Bavaria. El 6 de marzo de 2013, después de que la DIAN prohiriera varios autos de verificación y requerimientos de información, la empresa contribuyente corrigió por última vez la declaración del impuesto sobre la renta para el año 2010 lo que llevó a que el saldo a favor solicitado disminuyera a \$48.691.000.000.

3. El 21 de marzo de 2013, la DIAN emitió un requerimiento especial dirigido a Bavaria. En este documento, la administración concluyó que era necesario reducir varias deducciones presentadas por la empresa, las cuales estaban relacionadas con costos, gastos operacionales de administración y otros rubros. Como resultado, la dirección de impuestos determinó que Bavaria no tenía derecho a una devolución e impuso una sanción por inexactitud en la presentación de la declaración de renta. En consecuencia, la DIAN estableció que el contribuyente debía pagar la suma de \$239.456.023.000 por impuesto de renta correspondiente al año gravable 2010 y la sanción por la presentación de una declaración errónea.

4. Bavaria dio respuesta al mencionado requerimiento y solicitó varias correcciones al mismo. La DIAN acogió algunas de las correcciones solicitadas y el 16 de diciembre de 2013 emitió la Liquidación Oficial de Revisión (en adelante, LOR) Número 312412013000162. Este acto se envió por correo certificado a la empresa el 18 de diciembre de 2013, específicamente a la dirección Calle 94 #7A-47 en Bogotá. No obstante, el correo certificado fue devuelto con la indicación de que el destinatario se había trasladado. En aplicación a lo dispuesto en el artículo 563 del Estatuto Tributario (ET), el 19 de diciembre de 2013, la DIAN procedió a publicar el acto administrativo en su portal web.

5. El 9 de enero de 2014, un empleado de la empresa ingresó a la página web de la DIAN para verificar el estado del proceso y se percató de la existencia de la LOR, razón por la cual Bavaria alegó ante la dirección de impuestos que solo hasta ese momento se notificó por conducta concluyente de la mencionada liquidación. Como respuesta a esta situación, Bavaria presentó un recurso de reconsideración ante la DIAN, el cual fue resuelto mediante la Resolución 900023 del 19 de enero de 2015. Ese acto administrativo, emitido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, modificó parcialmente la LOR del 16 de diciembre de 2013, pues la administración aceptó algunas de las deducciones presentadas por la empresa. Así, la DIAN determinó que por concepto del impuesto a la renta y complementarios del año 2010 Bavaria debía pagar un total de \$154.986.592.000.

6. Bavaria, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), solicitó la declaración de nulidad tanto de la resolución que fijó la Liquidación Oficial de Revisión como la de aquella que resolvió el recurso de reconsideración. En consecuencia, la empresa pidió a los jueces administrativos que se dejara en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta que la sociedad presentó a la DIAN el 29 de enero de 2013.

7. Bavaria argumentó en el medio de control que la actuación impugnada era nula debido a que la LOR no fue notificada dentro del plazo establecido en el artículo 710 del Estatuto Tributario. Según esta disposición el término para notificar esta decisión se cuenta en dos momentos. Primero, el contribuyente tiene hasta tres meses para dar respuesta a los requerimientos especiales que formule la DIAN. Vencido este término la dirección de impuestos cuenta con un máximo de 6 meses para notificar su decisión final de liquidación. Según la empresa, como quiera que el requerimiento se emitió el 22 de marzo de 2013, los tres meses para su respuesta vencieron el 22 de junio del mismo año. Dado que ese día era inhábil, el plazo se extendió hasta el 24 de junio de 2013, conforme a los artículos 59 y 62 del Código de Régimen Político y Municipal. Por esta razón, en concepto de Bavaria, el acto de liquidación debió ser notificado a más tardar el 24 de diciembre de 2013. Sin embargo, el mismo solo fue notificado el 9 de enero de 2014 por conducta concluyente cuando pudo percatarse de la existencia del mencionado acto administrativo.

8. La empresa sostuvo que la administración incurrió en esta nulidad ya que procedió a notificar la actuación en la antigua dirección de notificación de la compañía (ubicada en la Calle 94 #7A-47 en Bogotá). Esto, a pesar de que, según aduce, el 23 de agosto de 2013 modificó su Registro Único Tributario y cambió su dirección pues para ese momento su sede corporativa había sido trasladada a la Carrera 53A #127-35 de Bogotá. Además, la empresa agregó que durante el trámite de revisión de la liquidación solicitó, mediante memorial del 30 de octubre de 2013, un acompañamiento especial del caso a la Subdirección de Grandes Contribuyentes de la DIAN y que en dicho oficio reiteró la nueva dirección de notificación que había sido incorporada en el RUT.

9. En concepto de Bavaria, esta irregularidad vulneró los artículos 555-2, 563, 564, 565, 567, 658 y 710 del Estatuto Tributario, normas que regulan el proceso y formas de notificación de las actuaciones administrativas tributarias. Esto, por cuanto la administración tributaria tenía pleno conocimiento del cambio de domicilio empresarial y nunca existió una dirección procesal diferente a aquella que siempre se indicó en el RUT. En ese sentido, la sociedad indicó que lo procedente era realizar una segunda notificación del acto administrativo cuestionado a la dirección correcta, tal como lo dispone el artículo 567 del Estatuto Tributario. Por otro lado, la sociedad manifestó que la notificación realizada por aviso del 19 de diciembre de 2023 en la página web de la DIAN fue también irregular, pues allí no se incluyó la parte resolutive del acto administrativo.

10. La empresa concluyó que como quiera que solo conoció de la liquidación oficial de revisión hasta el 9 de enero de 2014, cuando ingresó a la página de la entidad para verificar el estado del proceso, el término de 6 meses para la notificación de ese tipo de actos—previsto en el citado artículo 710 del Estatuto Tributario— se venció. Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 72 del CPACA, Bavaria advirtió que la liquidación del impuesto de renta y complementarios no produce ningún efecto legal y, en consecuencia, debía ser declarada su nulidad plena.

11. El proceso le correspondió por reparto a la Subsección B, de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, autoridad judicial que, en sentencia del 3 de mayo de 2019, declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000162 del 16 de diciembre de 2013 y de la Resolución 900023 del 19 de enero de 2015. En consecuencia, el

tribunal declaró la firmeza de la declaración privada presentada por Bavaria S.A. del año gravable 2010.

12. Como fundamento de su decisión, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca expuso que, en el caso concreto, no se presentó la figura de la notificación procesal establecida en el artículo 564 del ET, en la medida en que la dirección de notificaciones indicada por el contribuyente siempre coincidió con la registrada en el RUT. Además, el tribunal encontró que la DIAN no realizó de manera correcta la notificación de la liquidación oficial. En efecto, la autoridad judicial indicó que el correo de notificación no se envió a la dirección física establecida en el RUT actualizado por Bavaria S.A., sino que se remitió a la antigua dirección de la empresa, la cual no se encontraba vigente para el momento de los hechos. Asimismo, el tribunal contencioso sostuvo que la publicación hecha el 19 de diciembre de 2013 en la página de la entidad no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 568 del Estatuto Tributario, pues el aviso no incluyó la transcripción de la parte resolutive del acto.

13. Por estas razones, el Tribunal Administrativo entendió que la notificación de la liquidación oficial se concretó el 9 de enero de 2014, fecha en la cual la sociedad conoció de la existencia del acto legislativo por conducta concluyente. Luego, el tribunal afirmó que la DIAN tenía como fecha límite para notificar la liquidación oficial el 24 de diciembre de 2013, por lo que concluyó que la notificación había sido extemporánea, lo que configuró la causal de anulación contemplada en el artículo 730.3 del Estatuto Tributario.

14. Inconforme con dicha decisión, la DIAN presentó un recurso de apelación. En su recurso la entidad señaló que la notificación de la liquidación de revisión en la dirección procesal, coincidente con la del RUT, es válida según el artículo 564 del Estatuto Tributario, pues el contribuyente indicó dicha dirección durante el proceso de determinación. Así, la DIAN cuestionó la conclusión a la que llegó el Tribunal, en el sentido de que el cambio en el RUT implica automáticamente un cambio en la dirección procesal. Por ello, reiteró que en este caso, lo procedente era que Bavaria le hubiera informado de dicho cambio a la dependencia correspondiente. Por último, la DIAN sostuvo que la notificación en su página web cumple con el artículo 568 del Estatuto Tributario y que no publicó la totalidad de la liquidación en dicho acto por consideraciones de privacidad y reserva .

15. La apelación fue resuelta por la Sección Cuarta del Consejo de Estado que, mediante

sentencia del 10 de marzo de 2022, confirmó el fallo de primera instancia. De acuerdo con la Sección Cuarta, la DIAN interpretó de manera incorrecta el concepto de dirección procesal previsto en el artículo 564 del Estatuto Tributario, según el cual sólo se entenderá que existe una ubicación de notificación procesal específica si se trata de una diferente a la incluida en el Registro Único Tributario.

16. En su decisión, el Consejo de Estado recordó que la notificación de actos administrativos relacionados con impuestos es esencial para garantizar el debido proceso y el derecho de defensa. Así, dicha autoridad judicial recordó que el artículo 565 del ET establece que la notificación por correo se realiza cuando se entrega una copia del acto en la última dirección informada por el contribuyente en el RUT. En su fallo, la Sección destacó que este tipo de notificaciones tiene dos condiciones: una subjetiva (relacionada con el destinatario) y otra objetiva (referida al lugar de destino) y que la regla general es que se realice en la dirección del RUT, a menos que el contribuyente haya designado una dirección especial para notificaciones, según el artículo 564 del ET.

18. Al analizar el caso específico y las pruebas aportadas y recaudadas en el proceso, la Sección Cuarta encontró probado que Bavaria había actualizado su RUT de manera oportuna y conforme a la regulación vigente pero que, a pesar de ello, la DIAN había notificado la liquidación a la antigua dirección contenida en dicho registro. En ese sentido, el Consejo de Estado ratificó el análisis del Tribunal y señaló que en realidad nunca existió una dirección procesal en los términos del artículo 564 del ET, pues la ubicación de notificación siempre ha sido la que la empresa consignó en el RUT, antes y después del cambio de domicilio empresarial. Por ello, la sentencia concluye que la administración debió corregir el error y enviar nuevamente el acto a la dirección correcta, en aplicación del principio de eficacia. Al no hacerlo, la notificación fue irregular, razón por la cual la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010 presentada por Bavaria.

1.2. La acción de tutela

19. El 16 de septiembre de 2022 y con ocasión de las anteriores decisiones judiciales, la apoderada de la DIAN presentó una acción de tutela en contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta, por la vulneración del derecho fundamental al debido proceso. De acuerdo

con la tutelante, ese derecho resultó violado debido a una interpretación errónea del artículo 564 del Estatuto Tributario. En particular, la accionante consideró que se configuró un defecto material o sustantivo, al interpretarse de manera errada el concepto de dirección procesal del que habla dicho artículo del Estatuto Tributario.

20. De acuerdo con la DIAN, el concepto de dirección procesal se refiere a la dirección que expresamente es informada por un contribuyente dentro de un proceso de determinación del valor a pagar por concepto de un impuesto o sanción en caso de existir incumplimiento de las obligaciones fiscales, y que impone la obligación a la administración de notificar sus actos administrativos a dicha dirección. La entidad agregó que el artículo mencionado establece la dirección procesal como preferente, debido a que corresponde a la escogida voluntariamente por el contribuyente, de forma que debe usarse por encima de la contenida en el RUT.

21. De esta forma, la entidad accionante sostuvo que obró correctamente, toda vez que el 21 de junio de 2013, en el escrito de respuesta al requerimiento especial, el representante legal de Bavaria indicó que “las notificaciones las recibiré en la calle 94 # 7 A-47 de Bogotá D.C.”, dirección procesal a la que envió la liquidación oficial de revisión. Asimismo, la DIAN explicó que, debido a que la notificación fue devuelta por el correo, notificó en la página web conforme a lo dispuesto en el artículo 568 del Estatuto Tributario. De forma subsidiaria, la DIAN argumentó que el defecto sustantivo también se configuró en razón a que los dos precedentes jurisprudenciales utilizados por el Consejo de Estado como fundamento de su decisión no eran aplicables al caso concreto.

22. En particular, la dirección de impuestos advirtió que dichas decisiones se referían a casos con hechos diferentes a los ahora examinados. En efecto, la entidad indicó que lo allí examinado consistía en demandas contra actuaciones donde la notificación se realizó a una dirección aportada por el contribuyente antes del inicio formal de la actuación o en circunstancias en donde se determinó que el contribuyente tuvo conocimiento efectivo del acto administrativo dentro de los términos procesales previstos. Con todo, la entidad solicitó que se revocara los fallos de los jueces contenciosos y se prohiriera otro donde se protegiera su derecho al debido proceso.

1.2.1. Respuesta de la entidad accionada y tercero con interés

23. La Sección Cuarta del Consejo de Estado solicitó que se declarara la improcedencia de la

acción de tutela y, subsidiariamente, que fuera negada. De acuerdo con la autoridad judicial, la tutela carece de relevancia constitucional y es usada como una instancia adicional del proceso ordinario.

24. En particular, la Sección Cuarta del Consejo de Estado explicó que las argumentaciones propuestas por la DIAN en la acción de tutela coinciden con las expuestas a lo largo de la vía judicial ordinaria, por lo que el fondo del asunto no es cuestionar una presunta vulneración de los derechos fundamentales invocados, sino reabrir un debate ya resuelto. Además, la corporación judicial agregó que la interpretación y decisión adoptada no resulta arbitraria.

25. Por su parte, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca se opuso a las pretensiones de la acción de tutela al considerar que la decisión cuestionada obedeció a las normas relativas a la validez de las notificaciones oficiales hechas en el marco del procedimiento administrativo de determinación de impuestos. Adicionalmente, el tribunal sostuvo que la DIAN no puede pretender darle valor a una dirección procesal que quedó en desuso y no era la oficial de la empresa, como Bavaria le hizo saber de forma oportuna. De esta forma, el Tribunal explicó que la notificación hecha por la DIAN no surtió efectos y que la contribuyente se notificó por conducta concluyente el 27 de enero de 2014, cuando ya había vencido el término legal.

26. Por último, Bavaria solicitó que se declara la improcedencia de la acción de tutela al considerar que no tiene relevancia constitucional. La sociedad interviniente sostuvo que la DIAN pretende reabrir nuevamente el debate jurídico y no acreditó cómo la interpretación acogida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado vulneró sus derechos. Adicionalmente, la empresa explicó que no se presentó ningún defecto sustancial o material, debido a que la decisión de la autoridad accionada fue consistente con la interpretación que ha sido reiterada en múltiples ocasiones por el Consejo de Estado.

2. %1.%2.2. Decisiones objeto de revisión

1.1.2.1. Primera instancia

27. El expediente le correspondió por reparto a la Subsección B de la Sección Tercera del Consejo de Estado, autoridad judicial que en sentencia del 13 de febrero de 2023 declaró la improcedencia de la acción de tutela. El Consejo de Estado sostuvo que los reparos

planteados por la DIAN en el escrito de tutela fueron una reiteración de los argumentos que ya había formulado en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, tanto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación. Específicamente, el juez de tutela indicó que la argumentación giró nuevamente en torno a la interpretación del artículo 564 del Estatuto Tributario. De esta forma, la autoridad judicial concluyó que las diferencias interpretativas entre las partes no constituían, por sí mismas, un cumplimiento del requisito de relevancia constitucional razón por la cual el amparo constitucional no cumplía con los requisitos generales de procedencia de la tutela contra sentencias.

1.1.2.2. Impugnación

28. La apoderada de la DIAN impugnó la sentencia de primera instancia con base en los siguientes argumentos. En primer lugar, sostuvo que el asunto sí es de relevancia constitucional, debido a que se trata de una interpretación errónea del artículo 564 del Estatuto Tributario que vulneró el derecho fundamental al debido proceso en congruencia con los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica. En segundo lugar, la impugnante explicó que la sentencia de primera instancia ni siquiera estudió la existencia de un defecto sustantivo, por lo que se presentó una omisión en sus argumentos. Por último, la DIAN afirmó que la interpretación adoptada en el caso conllevaba a una inestabilidad jurídica y económica para la administración tributaria y para los administrados. A partir de los argumentos expuestos, la DIAN solicitó revocar el fallo de primera instancia y, por el contrario, tutelar los derechos invocados.

1.1.2.3. Segunda instancia

29. La Sección Primera del Consejo de Estado, en sentencia del 20 de abril de 2023, confirmó el fallo de primera instancia al considerar que la acción de tutela no cumplió con el requisito general de relevancia constitucional. Como fundamento de su decisión, la autoridad judicial sostuvo que el asunto controvertido por la DIAN ya fue discutido y estudiado en el proceso judicial ordinario, por lo que la tutela estaba siendo usada como una tercera instancia dirigida a reabrir el debate ya resuelto por el juez natural. Asimismo, explicó que la entidad accionante no logró demostrar que la tutela girara en torno al alcance, aplicación o desarrollo de un derecho fundamental, como lo requiere el requisito de relevancia constitucional.

1.2. Actuaciones en sede de revisión

30. El asunto llegó a la Corte Constitucional en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 32 del Decreto 2591 de 1991 que establece la obligación de remitir el expediente de tutela a esta corporación para su eventual revisión. A través del auto del 31 de agosto de 2023, la Sala de Selección de Tutelas número Ocho escogió el expediente referido para su revisión en virtud de una insistencia presentada por la magistrada Diana Fajardo Rivera y, por sorteo, le correspondió a la magistrada Natalia Ángel Cabo la elaboración de la ponencia. El 14 de septiembre de 2023, la Secretaría remitió el expediente de la referencia al despacho de la magistrada ponente para el trámite correspondiente.

31. Durante el proceso de revisión del expediente de la referencia la magistrada sustanciadora encontró que hacía falta material probatorio que resultaba necesario y pertinente para resolver la situación fáctica y jurídica puesta de presente en este caso.

Por tanto, ordenó a la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y a la Sección Cuarta del Consejo de Estado allegar al expediente copia digital íntegra del proceso del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho presentado por Bavaria contra el acto administrativo expedido por la DIAN.

32. A su vez, el despacho le solicitó tanto a la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, a la Sección Cuarta del Consejo de Estado, así como a la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales allegar al expediente: (i) copia digital de la prueba documental del 23 de agosto de 2013 mediante la cual Bavaria S.A. actualizó el RUT e informó como nueva dirección la Carrera 53A #127-35; (ii) el escrito de petición del 30 de octubre de 2013, en el que Bavaria S.A. le solicitó al Subdirector de Fiscalización Tributaria del Nivel Central de la DIAN decretar la práctica de las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial. En este escrito el representante legal de la compañía indicó que “cualquier notificación solicito sea enviada a la dirección Cra. 53ª #127-35; y (iii) el oficio 100-211-229-915 del 10 de diciembre de 2013, mediante el cual la DIAN dio respuesta a la petición del 30 de octubre de 2013..

33. Como elemento adicional de juicio, la magistrada sustanciadora solicitó conceptos técnicos en relación con el alcance e interpretación de los artículos 563 y 564 del Estatuto Tributario y de lo que se entiende por notificación procesal, a las siguientes entidades: (i) Instituto Colombiano de Derecho Tributario; (ii) Departamento de Derecho fiscal de la

Universidad Externado de Colombia; (iii) Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario; y (iv) facultades de derecho de las Universidades de Los Andes, La Sabana, Nacional y Pontificia Javeriana. Por último, la magistrada ordenó a la Secretaría General de la Corte poner a disposición de las partes y terceros con interés toda documentación que allegada en virtud del requerimiento probatorio realizado, en los términos del artículo 64 del Reglamento Interno de la Corte Constitucional.

34. El 23 de noviembre del 2023, tanto el Tribunal Administrativo de Cundinamarca como el Consejo de Estado allegaron a la Corte Constitucional copia digital integral del proceso derivado del medio de control ejercido por Bavaria. A su vez, en memorial del 7 de diciembre siguiente la DIAN allegó las pruebas solicitadas.

35. De acuerdo con la información aportada por la dirección de impuestos, es cierto que para inicios del año 2013 la dirección de notificación incluida en el RUT de la empresa correspondía a la Calle 94 #7A-47. Esto, se puede ver en las siguientes capturas de pantallas del formulario del RUT con fecha del 3 de enero de 2013 adjuntado por la DIAN en su respuesta al auto de pruebas.

Imagen 1

-Capturas de pantalla del formulario de

Registro único Tributario aportado por la DIAN con la antigua dirección de notificación-

36. Ahora bien, por medio del formulario de actualización fechado el 23 de agosto de 2013, la sociedad modificó su dirección en el RUT de la Calle 94 #7A-47 a la Carrera 53A #127-0 de Bogotá, tal y como se puede observar en las siguientes capturas de pantalla del documento anexado por la entidad tributaria.

Imagen 2

-Capturas de pantalla del formulario de

Registro único Tributario aportado por la DIAN con la nueva dirección

de notificación de Bavaria-

37. De igual forma, la DIAN aportó un documento que da cuenta que Bavaria radicó el 30 de octubre de 2013 ante dicha autoridad un memorial por medio del cual su representante legal solicitó a la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN la supervisión y control de las actuaciones administrativas asociadas con la liquidación del impuesto de renta y complementarios del año 2010. En dicho documento, como se puede ver en las siguientes capturas de pantalla la sociedad indicó como dirección la ubicación actualizada que consignó en el RUT el 23 de agosto de 2013.

Imagen 3

-Capturas de pantalla del memorial radicado por BAVARIA el 30 de octubre de 2013 en el que indica como dirección de notificación la ubicación actualizada de su RUT-

38. Por último, de acuerdo con el auto de pruebas decretado por la magistrada ponente, la administración tributaria envió copia de la respuesta que la mencionada subdirección envió al representante legal de la sociedad en virtud de la petición resumida en el punto anterior. Como se puede observar en las siguientes capturas de pantalla de la prueba aportada, dicho oficio fue radicado en la sociedad el 13 de diciembre de 2013 en su nueva dirección actualizada del RUT.

Imagen 4

-Capturas de pantalla de la respuesta enviada por la DIAN a Bavaria con fecha de radicación el 13 de diciembre de 2013 y enviado a la

dirección de notificación actualizada-

39. A su vez, en memorial del 30 de octubre de 2023 el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero (ICDT) allegó el concepto técnico requerido por la magistrada sustanciadora. En primer lugar, el ICDT señaló que el análisis de la cuestión planteada en la tutela requiere hacer referencia a la redacción vigente de las normas para el año 2013, momento en el cual transcurrió la actuación administrativa atacada por Bavaria. Por ello, la entidad señaló que no se deben tener en cuenta las modificaciones introducidas a los artículos 563 y 564 del ET en la ley 2010 de 2019 y el Decreto Ley 2106 de 2019.

40. Bajo esta premisa, la entidad se refirió al contenido de los artículos 563 y 564 vigentes

para el año 2013. Así, el ICDT explicó que el artículo 563 del Estatuto Tributario señalaba que las notificaciones se realizarían de dos formas, ya sea en la dirección física o de correo electrónico señalado por el contribuyente en el RUT o, en ausencia de esa información, en la que determinara la administración tributaria. A su vez, el instituto recordó que el artículo 564 regulaba la dirección procesal, al disponer que el contribuyente podía identificar una ubicación especial, diferente a la consignada en el RUT, para ser notificado de las actuaciones de la DIAN.

41. Hecha esta precisión, el instituto señaló tres características de las reglas de notificación contenidas en los artículos 563 y 564 del ET. Primero, indicó que las dos normas preveían tres tipos de notificaciones para las actuaciones de la DIAN, a saber: (i) notificación por correo certificado; (ii) notificación electrónica; (iii) notificación personal. Segundo, la organización precisó que para que cualquier de estas formas de notificación fuera válida el contribuyente tenía la obligación de informar previamente a la DIAN una dirección física o electrónica. Tercero, el ICDT explicó que la notificación por aviso en la página web y por edicto se consideraban formas supletorias a las tres formas de notificación antes descritas por lo que no podían reemplazarlas.

42. El ICDT agregó que el artículo 563 del ET estipulaba que la notificación se realizaría a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o mediante un formato oficial de cambio de dirección. La antigua dirección sería válida durante tres meses después de informar una nueva dirección. Por su parte, la entidad explicó que el artículo 564 del ET, en su redacción para el año 2013, señalaba que si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente señalaba expresamente una dirección para recibir notificaciones, la administración debía notificar los actos correspondientes a esa dirección.

43. De acuerdo con lo expuesto el ICDT resaltó que las diferencias entre dirección general de notificación y dirección procesal se centran en tres aspectos principales: (i) el momento de informar a la DIAN la dirección de notificación; (ii) el medio utilizado para informar dicha dirección; y (iii) los actos que deben notificarse en cada caso. Respecto del momento de informar la dirección, el ICDT explicó que el artículo 563 del ET establecía que el registro en el RUT debe hacerse antes del inicio de la actividad económica. En cambio, si hay un cambio de dirección durante la actividad económica, se debe actualizar el RUT en un plazo de un

mes según el artículo 658-3 del Estatuto Tributario. El artículo 564, por su parte, señalaba que la dirección procesal se informaba durante el proceso de determinación y discusión del tributo, una vez iniciado por la autoridad tributaria. Esto implicaba la individualización previa del tributo, obligación y período gravable.

44. En cuanto al medio para informar la dirección, la organización señaló que el artículo 563 del ET indicaba que el RUT es el mecanismo para registrar la dirección al iniciar la actividad económica o actualizarla. En cambio, en el 2013, el artículo 564 no exigía que la dirección informada dentro del proceso de discusión fuera necesariamente actualizada en el RUT pues la misma podía ser comunicada directamente a la dependencia de la DIAN que adelantaba el proceso a través de un memorial.

45. Finalmente, en lo referente a los actos que deben notificarse, el ICDT describió en su concepto que el artículo 563 establecía en el 2013 una regla general para cualquier actuación que debiera notificar la DIAN. En contraste, el instituto señaló que el artículo 564, para el 2013, tenía un alcance restringido y se aplicaba solo a las actuaciones subsiguientes en desarrollo del proceso iniciado por el contribuyente. En ese sentido, el ICDT destacó en su concepto que la dirección procesal indicada en el artículo 564 tenía prelación sobre la dirección general informada en el RUT al momento de notificar un acto administrativo durante el proceso. No obstante, la entidad explicó que cuando el contribuyente modifica su dirección procesal y señala que es la misma del RUT toda actuación debía ser notificada a la nueva ubicación cuando haya transcurrido un plazo de tres meses desde su actualización. En otras palabras, la dirección procesal del artículo 564 tiene prelación sobre la dirección del RUT. Sin embargo, el instituto explicó que si el contribuyente no señalaba una dirección diferente a la consignada en el RUT entonces no se podía considerar que existía una dirección procesal en los términos del artículo 564 del Estatuto Tributario vigente para la época.

46. Por último, el ICDT precisó que la notificación de los actos administrativos es fundamental en las discusiones administrativas, pues con ello se asegura que las partes involucradas conozcan las decisiones lo que garantiza la materialización del derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución. Como conclusión, el instituto explicó que tanto la doctrina como la jurisprudencia han precisado que la administración tributaria debe agotar todos los medios para garantizar el conocimiento efectivo de los actos

administrativos que profiere en ejercicio de sus competencias legales y constitucionales.

47. El 31 de octubre de 2023, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE) intervino en el proceso para respaldar la petición de tutela de la DIAN. Después de resumir las reglas generales y específicas de procedencia de la acción de tutela desarrolladas por la jurisprudencia constitucional, la agencia argumentó que, en este caso, a diferencia de lo expuesto por los jueces de tutela sí se cumple con el requisito de relevancia constitucional.

48. Para la ANDJE, la controversia constitucional va más allá de la competencia de los jueces ordinarios, ya que involucra los derechos constitucionales de la DIAN y la potestad de recaudo de impuestos por parte del Estado, así como los recursos del Presupuesto General de la Nación. Por lo tanto, en criterio de la entidad, el amparo constitucional en este caso, la relevancia constitucional es evidente, ya que la tutela no solo argumenta la relación con los derechos fundamentales al debido proceso e igualdad de la entidad accionante, sino que también alega razonablemente la existencia de una restricción desproporcionada. Esta restricción se manifiesta en la inaplicación del carácter especial del artículo 564 del Estatuto Tributario referido a las notificaciones en materia tributaria, lo que para la agencia afecta gravemente la labor constitucional de la administración tributaria y el ejercicio de la fiscalización.

49. Bajo la premisa de que el asunto debatido en la tutela sí cumple con el requisito de relevancia constitucional, la ANDJE señaló las razones por las que, en su concepto, la decisión de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 10 de marzo de 2022, que a su vez confirmó la nulidad decretada por la Sección Cuarta -Subsección B- del Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante providencia del 3 de mayo de 2019, incurrió en un defecto sustantivo. Para la entidad, la interpretación de la normativa procedimental relacionada con la competencia tributaria de la administración ocupa un lugar especial en un Estado de Derecho ya que regula una relación que, en la mayoría de los casos, es desigual e implica el ejercicio adecuado de la función de determinación de los impuestos nacionales, cuya finalidad es garantizar ingresos para el sostenimiento del gasto público. Por ello, la ANDJE sostuvo que la jurisprudencia ha reconocido que el derecho fundamental al debido proceso adquiere preeminencia al interpretar dicha normativa.

51. Así las cosas, la ANDJE describió en su memorial que, por lo general, la notificación se

efectúa a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración. No obstante, la agencia recordó que el artículo 564 del mencionado estatuto establece una excepción, ya que permite que el contribuyente fije una dirección procesal preferente si señala expresamente una ubicación particular durante el proceso de determinación y discusión del tributo. La agencia advirtió que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha enfatizado que esta dirección es especial, preferente y excluyente en ciertos casos. Además, la entidad enfatizó que con la modificación realizada al referido artículo 564 por el Decreto Ley 2106 de 2019 la dirección procesal prevalece sobre aquella registrada en el RUT.

52. Al analizar entonces el caso particular, la agencia insistió que la DIAN actuó de acuerdo con las reglas de notificación previstas en el Estatuto Tributario. Esto, pues la dirección ofició a la sociedad contribuyente a la dirección procesal registrada por esta y cuando no fue posible hacerlo en esa ubicación publicó un aviso en su página web, en observancia de lo señalado en el artículo 568 del ET. En este sentido, la agencia recurrió al artículo 27 del Código Civil, que establece que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal. Por ello, en su criterio, la dirección procesal informada por el contribuyente debe respetarse, y no hay fundamento legal para discriminar entre direcciones procesales que coinciden con el RUT y las que no lo hacen. Además, esta interpretación respeta la libre determinación de la persona y garantiza el debido proceso del contribuyente.

53. Por ello, la ANDJE sostuvo que la interpretación aplicada por la Sección Cuarta en el proceso de medio de control de nulidad y restablecimiento de derecho no es razonable pues va en contra de la eficiencia tributaria y el sentido literal de las disposiciones aplicables. Para la agencia, el juez contencioso desconoció la regla según la cual la dirección procesal informada por el contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo debe prevalecer.

54. Una vez recaudadas las pruebas, de acuerdo con lo dispuesto en el auto del 19 de octubre de 2023, la Secretaría General dio traslado de estas a las partes y terceros con interés. En virtud de dicha actuación tanto la DIAN como Bavaria presentaron escritos de intervención.

55. La DIAN, en memorial del 15 de noviembre del 2023, reiteró los argumentos esgrimidos en la tutela. Así, la entidad señaló que Bavaria informó una dirección procesal durante el

procedimiento tributario de determinación del impuesto sobre la renta 2010. Para la dirección de impuestos, esta dirección fue claramente indicada en la respuesta al requerimiento especial y coincidió con la dirección a la cual se notificó la correspondiente liquidación oficial de revisión.

56. Para la administración tributaria, a pesar de la correcta notificación, el Consejo de Estado consideró que la notificación fue indebida, bajo la consideración de que debía realizarse a la dirección registrada en el RUT. Esta interpretación, según la DIAN, crea una regla incorrecta al desconocer la literalidad y finalidad de los artículos 563 y 564 del Estatuto Tributario, razón por la cual en su criterio se configuró un defecto sustantivo por una interpretación irrazonable de la norma aplicable.

57. Por último, la DIAN agregó que los diferentes oficios enviados por la sociedad a diversas dependencias de la DIAN no modifican automáticamente la dirección procesal informada en un procedimiento tributario específico. Destaca que la dirección procesal tiene importancia para garantizar certeza en las notificaciones y que interpretarlo de manera diferente impondría a la administración una carga no respaldada por la ley, lo que aumenta el riesgo de declaratoria de nulidad de actos tributarios consolidados.

58. A su vez, Bavaria, en memorial también del 15 de noviembre de 2023 se pronunció sobre las pruebas decretadas. En particular, la empresa se opuso a la intervención radicada por la ANDJE ya que, en su concepto, dicho memorial retoma las premisas fácticas presentadas por la DIAN que suponen la existencia de dos direcciones diferentes de notificación. En ese sentido, la sociedad sostuvo que nunca ocurrió tal situación, ya que siempre actuó a través de su representante legal y nunca informó de una dirección procesal diferente a la registrada en el RUT. Además, la contribuyente resaltó que actualizó el RUT en agosto de 2013 para informar sobre la nueva dirección comercial de la sociedad, la cual coincidía con la del RUT. A partir de este cambio, el representante legal utilizó expresamente esta nueva dirección para notificaciones, incluidas en comunicaciones directas con la dirección de impuestos.

59. A partir de lo descrito, Bavaria manifestó en su intervención que la tutela presentada por la DIAN se basa en una discusión artificial sobre una supuesta confrontación entre la dirección procesal y la del RUT. En ese sentido, la empresa reiteró que nunca informó de una dirección procesal diferente y que la DIAN cometió un error al intentar notificar a una

dirección diferente a la registrada en el RUT que ya no correspondía a la dirección comercial de la sociedad. Por ello, para la sociedad, el amparo lo que pretende en realidad es trasladar las consecuencias de un error administrativo al contribuyente, proponiendo una regla inexistente en el ordenamiento jurídico según la cual el cambio de dirección en el RUT en casos donde no existe una dirección procesal diferente no tiene efectos legales.

60. En consecuencia, Bavaria concluyó en su memorial que, de ser aceptada, la regla propuesta por la DIAN vulneraría la seguridad jurídica y la confianza legítima del contribuyente. Por ello, la empresa solicitó que se ratificara la declaratoria de improcedencia de la acción de tutela como lo hicieron los jueces de primera y segunda instancia.

61. Por último, en atención a lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento Interno de la Corte Constitucional, la magistrada sustanciadora presentó un informe a la Sala Plena. El 26 de octubre del 2023, dicha instancia determinó que asumiría el conocimiento del asunto.

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

62. La Corte Constitucional es competente para conocer de la revisión de las decisiones proferidas por la Sección Tercera y la Sección Primera de Consejo de Estado, en el trámite de la acción de tutela de la referencia, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 86 (inciso 3°), y 24.9 de la Constitución Política, en concordancia con los artículos 33, 34, 35 y 36 del Decreto 2591 de 1991.

1. Presentación del caso y metodología de decisión:

63. La acción de tutela presentada por la DIAN tiene su causa en las sentencias del 3 de mayo del 2019 y del 10 de marzo de 2022 proferidas respectivamente por la Sección Cuarta - Subsección B- del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En esas decisiones las autoridades judiciales declararon la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000162 del 16 de diciembre de 2013 y de la Resolución 900023 del 19 de enero de 2015 expedidas por la dirección de impuestos en el proceso de determinación del saldo a pagar de la empresa Bavaria S.A. por concepto del impuesto de renta y complementarios de año 2010.

64. En primera instancia, la Subsección B de la Sección Tercera del Consejo de Estado, en sentencia del 13 de febrero de 2023, declaró la improcedencia de la acción de tutela presentada por la DIAN. La autoridad judicial argumentó que los reparos planteados en la tutela eran una repetición de los argumentos ya presentados en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, razón por la cual no se cumplió con el requisito general de procedencia asociado a la relevancia constitucional.

65. La apoderada de la DIAN impugnó esta decisión y alegó que el asunto tenía relevancia constitucional debido a una interpretación errónea del artículo 564 del Estatuto Tributario que vulneró el derecho fundamental al debido proceso. También argumentó que la sentencia de primera instancia omitió considerar un posible defecto sustantivo y que la interpretación adoptada generaba inestabilidad jurídica y económica.

66. A su vez, la Sección Primera del Consejo de Estado, en sentencia de tutela del 20 de abril de 2023, confirmó el fallo de primera instancia al considerar que la acción de tutela no cumplió con el requisito general de relevancia constitucional. La sección afirmó que el asunto ya fue discutido y resuelto en el proceso judicial ordinario, y la tutela se utilizó como una tercera instancia para reabrir un debate ya cerrado.

67. En este contexto, en primer lugar, la Corte estudiará si la tutela interpuesta por la DIAN satisface los requisitos generales de procedencia del mecanismo constitucional en contra de decisiones judiciales. Para ello, se hará referencia a: (i) la acción de tutela contra providencias judiciales; para luego (ii) analizar los requisitos en el caso concreto.

68. En segundo lugar, si concluye que dichos requisitos se acreditan, la Sala pasará a estudiar el fondo del asunto, es decir, a determinar si se configura el defecto sustantivo por indebida interpretación alegado por la parte actora. Con base en lo anterior, la Corte resolverá el siguiente problema jurídico general que será analizado a partir del defecto alegado por la DIAN en el examen concreto del caso:

¿Vulneró el juez contencioso administrativo el derecho al debido proceso de la autoridad tributaria cuando resolvió declarar la nulidad de los actos de liquidación oficial del impuesto de renta y complementarios de una sociedad al considerar que la notificación de dichos actos fue extemporánea a pesar de que la administración tributaria sostiene que el acto se realizó en aplicación a la figura de dirección procesal contenida en el artículo 564 del Estatuto

Tributario?

2. La acción de tutela contra providencias judiciales. Reiteración de jurisprudencia

65. 65. La Corte Constitucional reconoce en diferentes decisiones la procedencia excepcional de la acción de tutela frente a providencias judiciales que violan derechos fundamentales. La regla mencionada se deriva del principio de supremacía constitucional, pues las autoridades judiciales tienen la obligación de garantizar y proteger los derechos fundamentales de los sujetos procesales que intervienen en los diferentes procesos ordinarios. En ese contexto, la acción de tutela contra sentencias judiciales está dirigida a enfrentar aquellas situaciones en las que la decisión del juez incurre en graves falencias que tornan la decisión en una incompatible con la Carta Política.

66. De acuerdo con la jurisprudencia reiterada de esta Corte, el análisis de procedencia de la acción de tutela en contra de decisiones judiciales se basa en el estudio de (i) requisitos generales de procedencia (de naturaleza procesal) y (ii) causales específicas (de carácter sustantivo). Los primeros se refieren al cumplimiento de aspectos de forma cuya observancia debe evaluarse previo al estudio de fondo del caso. Por su parte, las causales específicas de procedibilidad de la acción de tutela contra providencias judiciales hacen referencia “a los vicios o defectos presentes en la decisión judicial y que constituyen la causa de la vulneración o amenaza de los derechos fundamentales”. Es decir, se trata de defectos graves que hacen que la decisión sea incompatible con la Constitución y genere una transgresión de los derechos fundamentales.

67. En cuanto a los requisitos generales de procedencia, la Corte indica que son los siguientes:

i. (i) que se acredite la legitimación en la causa (artículos 5, 10 y 13 de Decreto Ley 2591 de 1991);

ii. (ii) que la providencia cuestionada no sea una sentencia de tutela ni una decisión proferida con ocasión del control abstracto de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, como tampoco la que resuelva el medio de control de nulidad por inconstitucionalidad por parte del Consejo de Estado;

iii. (iii) que se cumpla con el requisito de inmediatez, es decir que la tutela se promueva en un plazo razonable;

iv. (iv) que se identifique de forma clara, detallada y comprensible los hechos que amenazan o afectan los derechos fundamentales en cuestión y que, si existió la posibilidad de hacerlo, ellos hayan sido alegados en el trámite procesal;

v. (v) que se cumpla con el requisito de subsidiariedad, esto es que el interesado acredite que agotó todos los medios de defensa judicial a su alcance, salvo que pretenda evitar la consumación de un perjuicio irremediable o que los medios de defensa judicial existentes no sean idóneos o eficaces para evitarlo.

vi. (vi) que la cuestión planteada sea de evidente relevancia constitucional, lo que exige que el caso trate sobre un asunto de rango constitucional y no meramente legal o económico;

vii. (vii) cuando se trate de una irregularidad procesal, que esta tenga un efecto decisivo en la decisión judicial cuestionada de manera que, si tal error no hubiere ocurrido, el alcance de la providencia hubiese sido sustancialmente distinto.

68. 68. Sobre los requisitos específicos, a partir de la Sentencia C-590 de 2015, la Corte precisó que la tutela se concederá si se presenta al menos uno de los siguientes defectos:

i. (i) defecto orgánico, que se genera cuando la sentencia acusada es expedida por un funcionario judicial que carecía de competencia;

ii. (ii) defecto procedimental absoluto, que se produce cuando la autoridad judicial actuó por fuera del procedimiento establecido para determinado asunto.;

iii. (iii) defecto fáctico, que se presenta cuando la providencia acusada tiene problemas de índole probatorio, como la omisión del decreto o práctica de pruebas, la valoración de pruebas nulas de pleno derecho o la realización indebida y contraevidente de pruebas existentes en el proceso;

iv. (iv) defecto material o sustantivo, que ocurre cuando la decisión judicial se toma con fundamento en normas inexistentes o inconstitucionales, o cuando existe una clara contradicción entre los fundamentos de la decisión;

vi. (vi) decisión sin motivación, que supone que el juez no cumplió con su deber de expresar los fundamentos fácticos y jurídicos de su decisión;

vii. (vii) desconocimiento del precedente, que se genera cuando frente a un caso con los mismos hechos una autoridad se aparta de los procedimientos establecidos por los tribunales de cierre (precedente vertical) o por los dictados por ellos mismos (precedente horizontal), sin cumplir con la carga de justificar de forma suficiente y razonada por qué se cambia de precedente; y

viii. (viii) violación directa de la Constitución, que se genera cuando una providencia judicial desconoce por completo un postulado de la Constitución, le atribuye un alcance insuficiente o lo contradice.

69. Ahora bien, como quiera que los jueces de tutela centraron su análisis en la supuesta falta de relevancia constitucional del presente asunto, la Sala considera necesario hacer unas precisiones conceptuales y jurisprudenciales sobre este requisito general de procedencia. También, en razón a que la DIAN alegó en su tutela la configuración de un defecto sustantivo en la decisión de la Sección Cuarta del Consejo de Estado cuestionada se hará una breve referencia a los elementos generales de dicho defecto.

4. La relevancia constitucional como requisito general de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales

70. En las sentencias SU-573 de 2019, SU-134 de 2022 y SU-215 de 2022 la Corte Constitucional precisó el alcance del requisito de relevancia constitucional en aquellos casos donde los jueces deben examinar la procedencia general de una acción de amparo contra una decisión judicial. Estas decisiones subrayaron que las controversias de tutelas asociadas a supuestas violaciones al debido proceso producto de las decisiones de las autoridades judiciales son una medida excepcional para proteger los derechos fundamentales. Así las cosas, la Corte enfatizó que este mecanismo implica un juicio de validez, no de corrección del fallo cuestionado, excluyendo su uso para discutir asuntos de interpretación que dieron origen a la controversia judicial.

71. Por ello, los precedentes referidos señalaron que la relevancia constitucional se erige como un requisito clave para esta acción, pues a través de este se asegura el carácter

subsidiario de la intervención del juez constitucional y se respeta al máximo la especialidad de los ordinarios en los asuntos que son de su competencia. En ese sentido, la jurisprudencia de la Corte destacó cuatro finalidades principales de este requisito, a saber: (i) respetar las competencias de las jurisdicciones; (ii) proteger la autonomía de los jueces; (iii) preservar la finalidad específica de la acción de tutela; y (iv) prevenir su uso indebido como una instancia adicional.

72. Así las cosas, para evaluar la relevancia constitucional en los casos concretos la jurisprudencia, como lo recordó de forma reciente la Corte Constitucional en la sentencia SU-386 de 2023 se han establecido varios criterios que se deben examinar en cada controversia concreta. Así, el juez constitucional al examinar si la tutela reviste de relevancia constitucional debe determinar si el caso implica un debate sobre derechos fundamentales, no ser meramente legal o económico y plantear argumentos suficientes sobre la afectación grave. Además, en el caso de acciones contra providencias de altas cortes, el precedente constitucional vigente señala que se debe demostrar una vulneración arbitraria de derechos fundamentales por parte de una actuación judicial específica.

73. En resumen, la relevancia constitucional protege la naturaleza subsidiaria de la tutela, las competencias de los jueces y evita que el amparo se convierta en un recurso adicional para debates legales. Por ello, el análisis de este requisito se centra en determinar si el asunto tiene entidad constitucional, no se limita a cuestiones legales o económicas particulares, justifica razonablemente la afectación desproporcionada de derechos fundamentales y, cuando se dirige contra una alta corte, implica advertir una actuación arbitraria por parte del operador jurídico.

4. Análisis de los requisitos genéricos de procedibilidad

74. Con fundamento en las reglas generales establecidas por la Corte en materia de tutela contra providencias judiciales, la Sala Plena pasa a estudiar el cumplimiento de los requisitos generales de procedencia en el presente asunto.

75. Primero, en el presente caso se cumple con el requisito de legitimación en la causa por activa, debido a que la acción de tutela fue ejercida, a través de apoderado judicial, por la DIAN. A su vez, esta autoridad cumple con la legitimación en la causa por activa porque hizo parte, como entidad demandada, del medio de control de nulidad y restablecimiento del

derecho promovido por Bavaria. Dicho proceso culminó con la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que se cuestiona, autoridad judicial que, por tanto, tiene legitimación en la causa por pasiva.

76. Segundo, la providencia cuestionada no es una sentencia de tutela ni una decisión proferida con ocasión de las competencias de control abstracto de la Corte Constitucional ni una que resuelve el Consejo de Estado a través del medio de control de nulidad por inconstitucionalidad. Como se ha explicado en extenso, el amparo constitucional va dirigido contra la decisión de la Sección Cuarta de Consejo de Estado del 10 de marzo de 2022 que, a su vez, confirmó la sentencia de la Sección Cuarta -Subsección B- del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 3 de mayo de 2019 que declaró la nulidad de ellos actos de liquidación oficial del impuesto de renta y complementarios del año 2010 de la sociedad Bavaria S.A.

77. Tercero, la acción de tutela cumple con el requisito de inmediatez, pues se presentó el 16 de septiembre de 2022, es decir 6 meses y 6 días después de la actuación judicial cuestionada del juez contencioso administrativo. Así las cosas, se concluye que la presente tutela se instauró en un término razonable y oportuno.

79. Quinto, el requisito de subsidiariedad se acredita, toda vez que la DIAN no cuenta con otro mecanismo de defensa judicial para controvertir las decisiones contra las que formuló la acción de tutela, y obtener la protección de los derechos fundamentales que considera vulnerados. Para la Corte, es claro que los cuestionamientos presentados por la entidad accionante no pueden plantearse a través de recursos ordinarios ni extraordinarios, pues contra la decisión del Consejo de Estado no procede el recurso extraordinario de revisión (contemplado en los artículos 248 y siguientes de la Ley 1437 de 2011) y de unificación de jurisprudencia (artículos 256 y siguientes de la Ley 1437 de 2011), ya que los cuestionamientos elevados por la parte actora no se enmarca en ninguno de los supuestos que los hacen procedentes.

80. Ahora bien, en relación con el requisito de relevancia constitucional la Sala Plena se aparta de la conclusión a la cual llegaron los jueces de tutela de instancia. Para la Corte, este asunto reviste importancia en términos constitucionales por dos razones. Primero, porque el asunto que originó la decisión del Consejo de Estado, que hoy se examina, tiene que ver con una controversia que gira en torno a la posible violación del debido proceso en un trámite de

determinación del impuesto de renta y complementario, puntualmente en relación con las reglas de notificación que debe seguir la DIAN en cumplimiento de sus funciones misionales.

81. Segundo, porque como lo señalaron la DIAN y la ANDJE, la controversia planteada en el amparo tiene relación con el recaudo tributario un asunto que no se reduce a una materia económica. En efecto, las cuestiones relacionadas con la eficacia de la administración tributaria tienen un impacto incuestionable sobre la estructura del Estado, su capacidad de gestión y su campo de acción. Como lo ha recordado la Corte Constitucional en diferentes decisiones, entre ellas en las sentencias C-080 de 1996, C-543 de 2005 y C-161 de 2021, el sistema tributario representa uno de los pilares fundamentales que sustentan la existencia del Estado.

82. Así, el Tribunal ha señalado en estos precedentes que, a través de las cargas fiscales previstas en la ley, la administración obtiene los recursos necesarios para asegurar el cumplimiento de sus objetivos esenciales, como el mantenimiento de un orden político, económico y social equitativo, así como la realización de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución. En razón a esto, la Corte ha destacado que el deber ciudadano de contribuir fiscalmente a la sociedad es de suma importancia, pues permite que el gobierno acceda a los recursos necesarios para garantizar los fines esenciales del Estado contemplados en el artículo 2 de la Constitución.

83. Por ello, no es posible asumir que se está ante un problema eminentemente legal. Como lo ha advertido de forma recurrente la jurisprudencia de este Tribunal, la eficiencia tributaria es un principio fundamental del sistema de Hacienda Pública ya que su protección afecta la forma en que el Estado resguarda sus ingresos y garantizar así los servicios y protecciones que debe brindar a todo ciudadano.

84. Ahora bien, la jurisprudencia vigente establece criterios rigurosos para determinar la relevancia constitucional en casos de tutela, como lo evidencian las sentencias SU-573 de 2019, SU-128 de 2021, SU-103 y SU-214 de 2022, y SU-067 de 2023 de la Corte Constitucional. En estos fallos, la Corte clarificó que no basta con alegar la violación de un derecho fundamental; se debe demostrar de manera razonable la existencia de una restricción prima facie desproporcionada a dicho derecho. Esto requiere que la controversia trascienda lo meramente legal o económico y se enmarque claramente en cuestiones de

significativa relevancia constitucional.

85. Los criterios especificados por la Corte para analizar la relevancia constitucional incluyen, primero, que el debate jurídico debe centrarse en el contenido, alcance y ejercicio de un derecho fundamental, y no en cuestiones de mera legalidad. Segundo, es esencial evaluar si la acción objeto de tutela se fundamenta en una conducta arbitraria y violatoria de derechos fundamentales por parte de alguna autoridad judicial. Tercero, se debe considerar que la tutela no se utilice como un recurso adicional para revisar decisiones que deban resolverse por otros mecanismos legales, y cuarto, se debe descartar que la acción de tutela provenga de actos negligentes del demandante.

86. Finalmente, es imprescindible que cualquier fallo sobre este tema incorpore estos criterios de forma explícita y detallada. Esto incluye reconocer la importancia de que la cuestión en debate posea una clara y marcada relevancia constitucional, verificar que la tutela no funcione como una instancia adicional y asegurarse de que los hechos que dan origen a la tutela no sean resultado de la negligencia del actor. La omisión de estos aspectos en un proyecto de sentencia podría resultar en una interpretación incompleta y potencialmente errónea de la jurisprudencia vigente sobre la materia, subrayando la necesidad de una revisión cuidadosa conforme a estas subreglas.

87. Al aplicar estos criterios al caso concreto la Sala encuentra que la tutela no es utilizada como instancia adicional o para encubrir una clara negligencia del tutelante. Esto, ya que la acción se presentó después de agotar todas las vías ordinarias en el proceso contencioso administrativo y no hay una evidencia de que el amparo busque ocultar una actuación descuidada de la DIAN pues en todo momento la dirección de impuestos fue proactiva en el proceso de reliquidación del impuesto de renta y el posterior control judicial que dicho acto tuvo en el sistema judicial.

88. Ahora bien, frente a la marcada relevancia constitucional del asunto puesto en consideración con esta tutela lo primero que se debe señalar es que se trata de una cuestión intrínsecamente relacionada con la protección del patrimonio público. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en Colombia juega un papel crucial en la protección del patrimonio público mediante su función principal de administrar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y de comercio exterior.

Esto implica no solo la recaudación de impuestos y aranceles que son vitales para el financiamiento del Estado y sus programas sociales, sino también la lucha contra la evasión y elusión fiscal. Al asegurar que las empresas y ciudadanos cumplan con sus deberes fiscales, la DIAN contribuye directamente a la preservación de los recursos financieros del país, asegurando que estos se destinen de manera adecuada a proyectos de interés público como educación, salud e infraestructura.

89. Además, la DIAN tiene un rol activo en la prevención y combate del contrabando y la corrupción en las fronteras del país, acciones que también protegen el patrimonio público. Mediante la implementación de tecnologías avanzadas para el monitoreo y control de las mercancías que entran y salen de Colombia, la DIAN busca minimizar las pérdidas de recursos debido a actividades ilegales. Estas medidas no solo aumentan la eficiencia en la recaudación de ingresos, sino que también promueven un ambiente de comercio justo y legal que beneficia al conjunto de la economía colombiana. A través de estas acciones, la DIAN contribuye a mantener la integridad del patrimonio público y fortalece el tejido económico y social del país.

90. La Corte Constitucional, en decisiones recientes como la SU-124 de 2018, ha señalado que la defensa del patrimonio público es un derecho colectivo que se estructura a partir del principio según el cual los recursos del Estado sean manejados con eficiencia, oportunidad y responsabilidad, siguiendo las directrices establecidas por las normas presupuestales. Esta gestión adecuada es esencial para prevenir el detrimento patrimonial, lo que a su vez preserva la integridad y la disponibilidad de los recursos destinados al bienestar colectivo. Así, se garantiza que los fondos públicos se utilicen de manera que reflejen los intereses de la comunidad y apoyen el desarrollo sostenible y equitativo de la sociedad. La eficacia en la administración de estos recursos es crucial no solo para evitar pérdidas económicas, sino también para fortalecer la confianza pública en las instituciones del Estado.

91. Por ello, cualquier afectación al patrimonio público constituye una violación al derecho colectivo de la moralidad administrativa. Esto se debe a que tales actos generalmente indican una falta de honestidad y pulcritud en las actuaciones relacionadas con el manejo de los recursos públicos. Esta jurisprudencia enfatiza que la defensa del patrimonio público tiene una doble finalidad: por un lado, mantener la integridad de sus componentes, previniendo y combatiendo su detrimento; y por otro lado, asegurar que estos elementos sean

administrados de manera eficiente y responsable. Cumplir con estas finalidades es vital para sostener los principios de transparencia y rendición de cuentas que son esenciales en una democracia saludable, conforme lo dicta la normatividad vigente.

92. Por otro lado, como lo recordaron las sentencias C-555 de 2013 y C-207 de 2019, la Constitución de 1991 subraya la importancia de salvaguardar el patrimonio estatal a través de varios artículos. Por ejemplo, el artículo 88 obliga al legislador a tomar medidas para la protección del patrimonio público; el artículo 267 otorga a la Contraloría General de la República la responsabilidad de supervisar la gestión fiscal, y el artículo 268 en su numeral 6 encarga al Contralor General de la República promover investigaciones contra quienes perjudiquen económicamente al Estado. Adicionalmente, el artículo 277, numeral 7, establece como función del Ministerio Público intervenir en procesos judiciales y administrativos para defender el patrimonio público. Esta doctrina refuerza la visión de que la defensa del patrimonio estatal no solo es un mandato constitucional sino una obligación que debe ser cumplida con el más alto grado de integridad y responsabilidad.

93. De hecho, la protección del patrimonio público tiene una relevancia constitucional tan clara que la Corte ha integrado este principio dentro de su marco normativo interno como un criterio esencial en el proceso de revisión de los fallos de tutela. Esto significa que, cuando se evalúan estos fallos, uno de los factores determinantes para decidir si un caso será seleccionado para revisión es la potencial o real afectación grave al patrimonio público. Este enfoque destaca la prioridad que se le da a la integridad de los recursos estatales, subrayando el compromiso de la Corte con la salvaguarda de los bienes comunes y la correcta administración de los mismos, elementos fundamentales para el mantenimiento de la confianza pública y la estabilidad institucional.

94. Además, la inclusión de este criterio en el reglamento interno de la Corte Constitucional refleja una comprensión amplia de la responsabilidad que tiene el Estado en la protección contra el uso indebido o la malversación de recursos públicos. Al elevar la grave afectación del patrimonio público a un factor de selección en la revisión de tutelas, la Corte no solo fortalece la estructura de rendición de cuentas dentro del gobierno, sino que también asegura una respuesta legal más ágil y directa frente a infracciones que podrían debilitar la base económica del país. Esto, en última instancia, sirve para reafirmar el papel de la justicia constitucional como guardián de los intereses públicos y promotor de la legalidad en la

gestión de los recursos del Estado.

95. Pero además la Sala consta que no solo la relevancia constitucional se deriva en este caso de una protección del patrimonio público. De los hechos del caso, la Corte constata que los jueces de instancia tampoco consideraron la posible afectación del derecho al debido proceso administrativo. Como lo señaló la Corte en la sentencia C- 213 de 2021, este derecho es de profunda importancia, pues a través de este se garantiza que los ciudadanos puedan conocer de forma oportuna las decisiones de la administración y así solicitar su revisión por medio de las acciones previstas en la legislación. Solo así las partes involucradas en un procedimiento administrativo tienen la oportunidad de ser escuchadas, de defender sus intereses y de impugnar las decisiones antes de que estas sean finalizadas. Así, cumplimiento del derecho al debido proceso administrativo no solo promueve la transparencia y la equidad, sino que también fortalece la legitimidad de las acciones administrativas ante los ojos de los ciudadanos y las entidades afectadas.

96. En particular, como lo destacó la sentencia C-341 de 2014, el principio de la publicidad de las decisiones administrativas juega un papel determinante. La publicidad asegura que las decisiones tomadas por la administración sean accesibles al público general, lo que promueve la transparencia y permite a los ciudadanos y entidades interesadas tener conocimiento de las acciones del gobierno. Esto es fundamental para el ejercicio de otros derechos, como el derecho a impugnar decisiones que puedan afectar intereses personales o colectivos. Además, la obligación de la administración de comunicar sus decisiones de manera clara y accesible refuerza este principio, pues garantiza que la información sea no solo pública sino también comprensible

97. A su vez, de acuerdo con la sentencia antes referida, el principio de oponibilidad surge cuando una decisión administrativa interfiere directamente con un derecho subjetivo. Este principio permite a los afectados impugnar la decisión, al proporcionar un mecanismo legal para defender sus derechos frente a posibles errores o arbitrariedades por parte de la administración. La oponibilidad se convierte en un espejo del debido proceso, reflejando la importancia de la defensa y la contradicción en la práctica administrativa, pues subraya la necesidad de que las decisiones sean justas y debidamente fundamentadas para ser consideradas válidas y ejecutables. Así las cosas, solo cuando la administración cumple con estos principios de debido proceso, publicidad y oponibilidad, se puede exigir de manera

efectiva el cumplimiento del acto administrativo. Esto significa que la legalidad y la ejecutividad de las decisiones administrativas están condicionadas al respeto por estos pilares fundamentales. De esta forma, se asegura no solo la legalidad y la eficacia de la gestión administrativa, sino también la protección de los derechos de los individuos y la confianza en las instituciones públicas. Este enfoque integrado y coherente es esencial para mantener un sistema administrativo que sea tanto efectivo como respetuoso de los derechos civiles y humanos.

98. En suma, la relevancia constitucional del caso analizado por la Corte no se limita únicamente a la protección del patrimonio público, sino que también engloba una clara afectación al derecho al debido proceso administrativo. Este derecho es fundamental para garantizar que las partes involucradas en cualquier procedimiento administrativo tengan la oportunidad de conocer, responder y contradecir las decisiones antes de que sean definitivas, asegurando así la transparencia y la justicia en la administración pública. La Corte recalca que el respeto por el debido proceso es esencial no solo para la legitimidad de las acciones administrativas, sino también para fortalecer la confianza en las instituciones del Estado y proteger los derechos de los ciudadanos.

99. Por ello, en este caso, los jueces de instancia deberían advertir que en el presente caso se cumplió con el criterio de procedibilidad referente a la relevancia constitucional. Estos principios no solo salvaguardan los derechos fundamentales, sino que también son vitales para la protección del patrimonio público, al evitar el manejo indebido o la malversación de recursos. De este modo, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha establecido que una gestión pública que se adhiere a los principios de publicidad, oponibilidad y debido proceso no solo es una exigencia legal, sino una necesidad para la preservación del bienestar general y la integridad del Estado. Al cumplir estos principios, la administración no solo actúa en conformidad con la ley, sino que también promueve una cultura de legalidad y equidad que es fundamental en una sociedad democrática.

100. Por último, en el asunto no se debaten temas relacionados con irregularidades procesales y, por lo tanto, no procede la verificación del último requisito de procedencia general. Esto es así, pues la tutela presentada por la DIAN no hace referencia a problemas relacionados con el trámite del proceso ante la jurisdicción contenciosa, como el desconocimiento de un término para intervenir o la negación de un recurso presentado de

forma adecuada.

101. Así las cosas, y como quiera que la Sala concluye que la presente acción de tutela cumple con los requisitos generales de procedencia, se pasará ahora a examinar si en el presente caso se configuró el presunto defecto sustantivo alegado por la DIAN.

5. Análisis de los requisitos específicos de procedibilidad

102. Como se precisó en los antecedentes, en la presente tutela, la DIAN alega que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, violó su derecho fundamental al debido proceso, al avanzar una interpretación equivocada del artículo 564 del ET. En particular, la DIAN considera que se configuró un defecto material o sustantivo, por interpretarse de manera errada el concepto de dirección procesal.

103. Como lo ha indicado la Corte en diferentes oportunidades, cuando un juez desconoce la Constitución o la ley, incurre en un defecto sustantivo, que puede corregirse mediante una acción de tutela. El defecto sustantivo ocurre cuando el juez fundamenta su decisión en normas inaplicables, inconstitucionales o inadecuadas para el caso, o cuando interpreta o aplica la norma de manera errónea. Así, por ejemplo, el Tribunal en la sentencia SU-573 de 2017 señaló lo siguiente:

“El defecto sustantivo se configura cuando el juez “en ejercicio de su autonomía e independencia, desborda la Constitución o la ley en desconocimiento de los principios, derechos y deberes superiores”. Lo cual puede ocurrir, entre otros, por la errónea interpretación o aplicación de la norma. Como puede suceder, por ejemplo, cuando se desborda el contenido de la norma y se imponen mayores barreras a las exigidas por el legislador para conceder el derecho o se desconocen normas que debían aplicarse”.

104. En ese sentido, para la Corte, este defecto debe ser ostentoso y arbitrario, en contravención de los principios constitucionales y legales. En otras palabras, una interpretación o aplicación de la norma se considera un defecto sustantivo cuando es irrazonable, perjudicial para una parte, errónea o regresiva, o cuando se omiten normas pertinentes.

105. Ahora bien, como se pasará a explicar, para la Sala Plena, en este caso, la Sección

Cuarta del Consejo de Estado no incurrió en un defecto sustantivo por indebida interpretación del artículo 564 del ET.

La ausencia de configuración de un defecto sustantivo

106. De conformidad con el inciso tercero del artículo 563 del ET la notificación por medios electrónicos es el mecanismo preferente de notificación de los actos de la DIAN. Ahora, el parágrafo 4º del artículo 565 en consonancia con el artículo 566-1 del ET prevé que cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante informe un correo electrónico en el RUT, “se entiende de manera expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente”, por lo que los actos administrativos expedidos por la administración con posterioridad a que se informe la dirección electrónica del RUT deben ser notificados a esa dirección hasta que se informe expresamente el cambio de dirección.

107. Por su parte, el artículo 564 del Estatuto Tributario, vigente en el momento de los hechos, establecía que si durante el proceso de determinación del tributo el contribuyente indicaba expresamente una dirección para recibir notificaciones de todo acto relevante, la autoridad tributaria debía realizar las notificaciones en esa dirección específica. Es decir, el legislador introdujo el concepto de dirección procesal como una noción diferente a aquella desarrollada en los artículos 565.4 y 566-1 antes mencionados. En ese sentido, es claro que la intención del legislador fue otorgarle la posibilidad al contribuyente de informar una dirección distinta a la establecida en el RUT, para que, en el proceso de determinación del tributo, la administración le notificara las decisiones adoptadas. En otras palabras, el ET establece en dos disposiciones diferentes la opción de: (i) ser notificado en la dirección de correo electrónico informada en el RUT; y (ii) ser notificado en la dirección electrónica o física informada que puede ser distinta a la establecida en el RUT.

108. Ahora, para la Sala es claro que la regla general es aquella según la cual la notificación debe realizarse en la dirección electrónica establecida en el RUT. Sin embargo, una de las excepciones previstas por el legislador se presenta cuando expresamente el contribuyente manifiesta su voluntad de ser notificado en una dirección procesal sea electrónica o física. Ahora bien, como lo indicó el ICDT en su concepto, solo se puede aceptar que existe una dirección procesal, en los términos del artículo 564 del Estatuto Tributario, cuando la misma es diferente a la señalada por el contribuyente en el Registro Único Tributario.

109. De hecho, la opinión del instituto coincide con una jurisprudencia pacífica y reiterada del Consejo de Estado, que se expresa en los siguientes términos:

“Igualmente, la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos durante el proceso de determinación y discusión del tributo a la dirección procesal, esto es, la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, para ese específico proceso, por lo tanto, es obligatorio para la Administración notificarle a esta dirección las actuaciones correspondientes, pues el artículo 564 E.T. indica expresamente que la Administración “deberá ” hacer la notificación a dicha dirección”.

110. La diferencia entre la dirección de correo electrónico establecido en el RUT para la notificación electrónica y la dirección procesal es clara. En palabras de la Sección Cuarta “por regla general se debe notificar a la dirección de la contribuyente establecida en el RUT. Sin embargo, el artículo 564 establece que en caso de que se suministre una dirección de notificación específica a la administración esa debe prevalecer como dirección de notificación para el contribuyente”.

111. Esta posición se ve reforzada en la propia jurisprudencia de la Corte Constitucional que, en por lo menos dos ocasiones, se ha pronunciado respecto a las formas de notificación en el procedimiento administrativo tributario. Así, en la sentencia C-096 de 2001 el Tribunal conoció de una demanda contra varias normas del Estatuto Tributario vigente para la época, incluidos sus artículos 564 y 565. Aunque la Sala Plena se declaró inhibida frente a los cargos propuestos contra estos dos artículos la Corte señaló que en materia tributaria la notificación de los actos administrativos por parte de los directamente afectados no constituye una formalidad que pueda ser sustituida de manera arbitraria. Más bien, la Corte precisó que se trata de un requisito indispensable para la eficacia de la función pública administrativa y es una condición esencial para la existencia de la democracia participativa. Por ello, para el Tribunal, los actos emitidos por la administración fiscal solo adquieren oponibilidad frente al afectado a partir de su conocimiento real, que puede surgir mediante la notificación personal o, en ausencia de ella, a partir de un hecho que indique razonablemente que el acto se conoció. Esto puede deberse al uso de medios de comunicación que informen al destinatario final o a la demostración por parte del administrado que conoció plenamente de la existencia de la decisión.

112. A su vez, en la sentencia C-929 de 2005 la Corte abordó una demanda contra el mencionado artículo 565 del ET vigente para la época. La Sala Plena declaró constitucional el contenido de esa disposición y al hacerlo realizó varias consideraciones específicas sobre la notificación en el proceso tributario. En particular, el Tribunal sostuvo que el proceso de notificación de actos administrativos, como medio para garantizar el principio de publicidad y el debido proceso, es esencial para que las partes involucradas puedan impugnar las actuaciones de la administración. Esto, por cuanto la Constitución, en su artículo 209, establece que la función administrativa debe regirse por los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. En función de esta premisa, la Corte reconoció que el Legislador, dentro de su amplia libertad de configuración legislativa, fijó una regulación específica dentro del Estatuto Tributario, detallada en los artículos 563 y siguientes, que aborda los aspectos sustanciales relativos a las formas de notificación.

113. Así las cosas, dicha decisión analizó particularmente el artículo 568 del ET, norma que delineó el procedimiento a seguir cuando las actuaciones de la administración tributaria notificadas por correo son devueltas por cualquier razón. En dicha ocasión, la Corte afirmó que la notificación personal constituye el método principal para comunicar esa categoría de actos, mientras que las otras formas de notificación por edicto representan una alternativa subsidiaria. En relación con las actuaciones administrativas, la sentencia subrayó que contar con mecanismos subsidiarios de notificación es parte integral del procedimiento administrativo tributario, pues ofrece una solución válida en casos en los que no es factible realizar notificaciones personales, lo que garantiza el principio de celeridad y los derechos e intereses ciudadanos. No obstante, dicha decisión fue enfática en advertir que los mecanismos subsidiarios no sustituyen a los principales y solo deben emplearse después de agotar los recursos disponibles para comunicar personalmente las actuaciones de las autoridades fiscales y de impuestos.

114. En conclusión, el marco normativo relativo a la notificación de actos administrativos por parte de la administración de impuestos, conforme al Estatuto Tributario, presenta una clara preferencia por la notificación personal, según lo establecido en el inciso cuarto del artículo 563. Este mecanismo se fortalece con el parágrafo 4º del artículo 565 y el artículo 566-1, los cuales indican que al proporcionar un correo electrónico y dirección en el Registro Único Tributario, el contribuyente expresa su voluntad de ser notificado por medio de esos canales,

salvo que informe expresamente un cambio de dirección, caso en el cual existiría una dirección procesal independiente que se convierte entonces en la ubicación preferente de notificación. Además, el artículo 564 introduce la noción de dirección procesal, permitiendo al contribuyente designar una dirección diferente a la establecida en el RUT para recibir notificaciones en el proceso de determinación del tributo. Aunque la regla general es la notificación en la dirección electrónica del RUT, existen excepciones claras, como cuando el contribuyente manifiesta su voluntad de ser notificado en una dirección procesal distinta, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado. Esta posición, respaldada por la Corte Constitucional, destaca la importancia de garantizar el conocimiento efectivo de los actos administrativos para asegurar la eficacia de la función administrativa y el respeto de los principios constitucionales.

115. Ahora bien, al aplicar estos estándares jurisprudenciales y argumentativos a la tutela examinada en esta oportunidad la Sala considera que la Sección Cuarta del Consejo de Estado no incurrió en un defecto sustantivo por una presunta indebida interpretación de las normas del Estatuto Tributario, en especial la contenida en el artículo 564 de dicha ley. A diferencia de lo expuesto por la DIAN y la ANDJE, el asunto sometido a los jueces constitucionales no permite identificar una incorrecta aplicación del margen interpretativo del operador jurídico que derive en una vulneración de los derechos fundamentales del debido proceso y los principios de legalidad, buena fe y confianza legítima.

116. En particular, la DIAN reprochó que el Consejo de Estado no tuvo en cuenta la supuesta existencia de una dirección procesal durante el proceso de liquidación oficial del impuesto de renta y complementarios del año 2010 de la sociedad Bavaria. Para la dirección de impuestos entonces, se configuró un defecto sustantivo por indebida interpretación del artículo 564 y siguientes del Estatuto Tributario. Sin embargo, esta interpretación no responde a las actuaciones probadas del caso y resultan en un cuestionamiento que busca reevaluar una decisión judicial en la cual no se configuró violación de derecho constitucional alguno. Esto, por lo menos por las siguientes tres razones.

117. Primero, como se observa de las mismas pruebas aportadas por la DIAN a este proceso, es cierto que cuando inició el trámite de revisión de la declaración de renta de la empresa Bavaria correspondiente al año 2010 la dirección de notificación era aquella ubicada en la Calle 94 #7A-47 pues esa era la que estaba consignada en el RUT de la empresa. Sin

embargo, esta es la misma dirección que en su momento tenía registrada la sociedad en su RUT, razón por lo cual, en aplicación a las normas del estatuto tributario y las reglas jurisprudenciales consolidadas sobre la materia, no había una dirección procesal en los términos del artículo 564 del ET, pues en ningún momento se inscribieron dos direcciones diferentes. Lo que ocurrió en el caso concreto fue que Bavaria indicó como dirección de notificación la correspondiente a la que figuraba en el RUT para el momento en el que el trámite administrativo inició, tal y como se puede constatar en la imagen 1 de esta sentencia contenida en la consideración 34.

118. Segundo, debido a que no existían dos direcciones registradas, una en el RUT y otra como dirección procesal, el cambio de domicilio comercial registrado por Bavaria en agosto de 2013 en el RUT fue suficiente. Tal como señalaron los jueces administrativos, esto permitía que la administración tributaria actualizara el método de notificación en el proceso llevado a cabo contra la sociedad, conforme a lo estipulado en el artículo 563 del Estatuto Tributario. En efecto, la dirección en el RUT fue actualizada por Bavaria el 23 de agosto de 2013, hecho que queda evidenciado en la imagen 2 presentada en la consideración 35 de esta sentencia. Así, al aplicar lo dispuesto en el artículo 563 del ET, la nueva dirección de notificación, situada en la Carrera 53A #127-35, entró en plena vigencia el 23 de noviembre de 2013, dado que, según esta normativa, cualquier cambio en la dirección de notificación surte efecto tres meses después de su modificación.

119. Por esta razón, la DIAN debió enviar la LOR del 16 de diciembre a la locación actualizada, de la cual se reitera, tenía pleno conocimiento para ese momento. Además, como también se desprende de las imágenes 3 y 4 incluidas en las consideraciones 36 y 37 de esta decisión, Bavaria, como parte del proceso de revisión de la liquidación tributaria correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año 2010, le solicitó a la Subdirección de Grandes Contribuyente, a través de un escrito del 30 de octubre de 2013, un acompañamiento al proceso. En dicho documento la empresa señaló que su dirección de notificación era la Carrera 53A #127-35. Por ello, el 13 de diciembre siguiente la mencionada subdirección le informó a Bavaria, en escrito dirigido y radicado en dicha dirección, que acusaba recibo de su petición y que procedería a examinarla.

120. La publicación parcial del acto administrativo en la página web de la entidad, en tanto constituye una forma supletoria de notificación, no releva a la administración de seguir de

forma adecuada los demás procedimientos de notificación principal antes de proceder a publicar esta información en su página web. Solo en el evento en que las demás formas de notificación fracasen, la administración estaría autorizada para acudir a la forma supletoria de notificar sus actos administrativos. Además, la publicación incompleta del acto administrativo en la página web, como reclama el contribuyente, tiene la capacidad de vulnerar el debido proceso en la medida en que el desconocimiento íntegro de la actuación impide el adecuado ejercicio del derecho de defensa. En esa medida, como con acierto concluye la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en su sentencia, la notificación sólo ocurrió cuando se entregue al contribuyente el acto completo.

121. Además, de los hechos del caso en revisión, se evidencia que, a pesar del conocimiento previo de la DIAN sobre la actualización de la dirección del contribuyente Bavaria S.A. en el Registro Único Tributario, la administración se procedió erróneamente a enviar la notificación a una dirección desactualizada. Este error procesal no solo afecta la legalidad del acto administrativo por defectos en la notificación, sino que también limita materialmente los principios de buena fe y confianza legítima. Como lo recordó recientemente la Sala Plena en la sentencia SU-067 de 2022, el artículo 83 de la Constitución establece que las acciones de las autoridades y los particulares deben adherirse a los principios de la buena fe, la cual se presume en todas las actuaciones que estos lleven a cabo ante aquellas. Este precepto constitucional integra en el marco jurídico el valor ético de la confianza y establece una obligación tanto para las personas como para las autoridades de actuar conforme a normas de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad.

122. A su vez, la misma providencia, reiteró que el principio de buena fe se manifiesta esencialmente en la noción de confianza legítima, que adquiere particular relevancia para resolver la controversia actual. Este concepto impone a las autoridades la obligación de mantener una coherencia en su actuar y otorga a los administrados el derecho a exigir esta coherencia, incluso por vía judicial. La Corte ha señalado que esta manifestación del principio previene a los operadores jurídicos de actuar de manera que defraude las expectativas legítimas que han generado en otros, y obliga tanto a autoridades como a particulares a mantener consistencia en sus actos. De esta forma, la confianza legítima ayuda a asegurar que los compromisos de las autoridades se cumplan, y proporciona a las relaciones jurídicas una base de estabilidad y durabilidad.

123. Ahora bien, la situación descrita por Bavaria S.A. pone de manifiesto una contradicción en las prácticas administrativas de la DIAN, que, por un lado, reconoce y utiliza la nueva dirección de la empresa para ciertos comunicados dentro del mismo trámite administrativo, pero falla en emplearla para la notificación crucial que afecta los derechos del contribuyente. Este descuido no solo vulnera la expectativa legítima del contribuyente de que todas las comunicaciones y notificaciones se realizarán conforme a la información actualizada y verificada, sino cuestiona la eficacia de los sistemas internos de la administración para el manejo de datos relevantes como lo son los relacionados con las notificaciones procesales. En ese sentido, la Sala hace un llamado a la DIAN para que fortalezca sus mecanismos de verificación y actualización de datos en el Registro Único Tributario. Esto garantizará que futuras notificaciones se realicen de acuerdo con los más altos estándares de precisión y fiabilidad, y se respete de esta manera los principios de buena fe y confianza legítima que deben regir todas las interacciones entre la administración pública y los ciudadanos.

124. Así, de los hechos probados en el caso queda claro que, dentro del proceso de determinación del tributo, Bavaria modificó de forma adecuada y oportuna la dirección en su RUT y la misma cobró plena vigencia de acuerdo con lo señalado en el artículo 563 del Estatuto Tributario. A pesar de esto, la administración tributaria procedió a notificar el acto de liquidación del impuesto de renta y complementarios del año 2010 a una dirección que ya no estaba vigente.

125. Ahora, es cierto que la dirección procesal prevalece sobre la indicada en el RUT. No obstante, si el contribuyente indica como dirección de notificaciones la establecida en el RUT, la cual es modificada y comunicada a la administración dentro del proceso de determinación del tributo, no resulta razonable que la DIAN notifique al contribuyente a la dirección anterior. Por lo tanto, no tiene respaldo probatorio los argumentos presentados por la DIAN lo que lleva a confirmar que de la discusión que se propone en la tutela no se desprende defecto sustantivo alguno. En realidad, la tutela de la DIAN busca enmendar un error de notificación de la administración plenamente examinado y valorado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el Consejo de Estado.

126. Tercero, como se explicó en las consideraciones precedentes, el defecto sustantivo se materializa cuando la decisión judicial atacada se toma con fundamento en normas inconstitucionales, inexistentes o cuando existe una contradicción entre los fundamentos de

la providencia y su decisión. Al examinar la tutela y el escrito de coadyuvancia de la ANDJE es claro que los argumentos de estas entidades se limitan a señalar el derecho al debido proceso como aquel que se desconoce para luego elaborar argumentos de conveniencia, de interpretación gramatical y legales acerca del alcance del artículo 564 del ET. Sin embargo, al analizar de cerca los elementos de estos escritos no es posible identificar ni siquiera un reproche constitucional que lleve a considerar una actuación judicial incorrecta o cuestionable por parte de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

128. Así, a partir de los elementos expuestos, la Sala concluye que la acción de tutela formulada en esta oportunidad no prueba un defecto sustantivo que debe ser corregido por la Corte. En ese sentido, procederá a revocar los fallos de instancia que declararon la acción improcedente y en su lugar se negará la tutela por las razones expuestas.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución

RESUELVE

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 del Consejo de Estado 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.

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE

Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

Expediente T-9.436.035

Mag. sust.: Natalia Ángel Cabo