

T-059-14

Sentencia T-059/14

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIAS JUDICIALES-Caso en que banco solicita que se deje sin efectos la providencia proferida dentro de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por él en contra de la DIAN

SENTENCIA DE REVISION DE TUTELA-Breve justificación cuando no revoquen, modifiquen o unifiquen jurisprudencia de decisiones de instancia, según artículo 35 del Decreto 2591 de 1991

De lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto 2591 de 1991 deriva que las decisiones de revisión de la Corte Constitucional que no revoquen ni modifiquen lo fallado o unifiquen jurisprudencia, podrán ser brevemente justificadas, con fundamento en lo cual solo se efectuará una sucinta explicación de las razones que imponen confirmar la providencia de segunda instancia. El juez constitucional podría avocar el análisis, cuando con real fundamento se plantee por parte de quien acudió a un proceso judicial común, la verdadera vulneración ostensible, grave e insubsanable de sus garantías constitucionales, como resultado de providencias entonces proferidas.

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIAS JUDICIALES-Improcedencia por no configurarse defecto sustantivo alegado por la sociedad accionante

Referencia: expediente T-4076301

Acción de tutela presentada por Davivienda S. A. contra el Consejo de Estado, Sección Cuarta

Procedencia: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Secretaría General

Magistrado ponente:

NILSON PINILLA PINILLA

Bogotá, D. C., tres (3) de febrero de dos mil catorce (2014)

La Sala Sexta de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por los magistrados Nilson Pinilla Pinilla, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y Alberto Rojas Ríos, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales ha proferido la siguiente

SENTENCIA

En la revisión del fallo proferido por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, que confirmó el dictado por la Sección Quinta de ese mismo tribunal, en la acción de tutela incoada por el Banco Davivienda S. A. contra la Sección Cuarta de la misma institución.

El asunto llegó a esta corporación por remisión que hizo la Secretaría General de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante oficio N° 14841 de septiembre 6 de 2013, según lo ordenado por los artículos 86 inciso 2° de la Constitución y 32 del Decreto 2591 de 1991, siendo escogido para su revisión por la Sala de Selección N° 9 de septiembre 26 de 2013.

I. ANTECEDENTES

Por intermedio de apoderado, el Banco Davivienda S. A. incoó acción de tutela en diciembre 13 de 2012, contra la Sección Cuarta de dicha Sala del Consejo de Estado, aduciendo la vulneración del derecho al debido proceso.

1. Síntesis de la narración contenida en la demanda

1.1. Con ocasión de la declaración de renta presentada por Davivienda en abril 14 de 2005, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, profirió requerimiento de modificación, al cual se opuso la entidad financiera. En diciembre 28 de 2007, la DIAN emitió Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000138, adversa a Davivienda en varias determinaciones.

1.2. Davivienda, mediante Declaración de Corrección N° 51800050024518 de febrero 28 de

2008, aceptó algunas de las modificaciones propuestas. Interpuesto el recurso de reconsideración frente a las demás, la DIAN accedió parcialmente a través de la Resolución N° 310662008000023 de octubre 7 de 2008, acto contra el cual la entidad financiera presentó acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

1.3. En sentencia de mayo 20 de 2010, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca rechazó cuatro de los cinco cargos formulados por Davivienda contra los actos administrativos demandados.

El actor estima que tres de ellos son relevantes para la acción de tutela interpuesta, porque la DIAN (i) aplicó indebidamente el inciso 1° del artículo 145 del Estatuto Tributario E. T. y los requisitos del artículo 72 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, dado que para “la deducción por provisión de cartera” solamente procede el párrafo del precepto citado; (ii) se abstuvo de aplicar el artículo 148 del E. T., previsto para situaciones de fuerza mayor como “las pérdidas por siniestros”. Finalmente, (iii) el desajuste entre lo declarado por el Banco y lo expuesto por la administración obedece a “una diferencia de criterio en la interpretación de las normas legales aplicables”, de manera que no debió imponerse la sanción por inexactitud, según lo dispuesto en el inciso último del artículo 647 del E. T..

1.4. Considera que la decisión del tribunal de declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial y la resolución que la confirmó, dejando en firme lo resuelto por la DIAN sobre los tres asuntos descritos, significa para Davivienda una pérdida de \$44.840.297.000.

1.5. La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en fallo de mayo 31 de 2012, confirmó el del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, destacando que (i) las pruebas aportadas no permiten establecer el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el E. T.; (ii) la suscripción de un contrato de seguro, demuestra que los hechos de defraudación eran previsibles; (iii) aun cuando, según el artículo 647 del E. T., no se configura inexactitud por diferencia de criterio entre la administración y el declarante, deben aplicarse los requisitos dispuestos en la norma reglamentaria (D. 187 de 1975).

Adicionalmente, el actor estima que el Consejo de Estado dejó de aplicar las normas tributarias adecuadas al caso (arts. 145 párrafo, 148 y 647 del E. T.) al agregar un requisito inexistente, “que la diferencia de criterio sea razonable”, siendo que el E. T. exige

que “los hechos sean completos y verdaderos”.

1.6. En suma, observa que la Sección Cuarta del Consejo de Estado incurrió en tres vías de hecho que vulneran el derecho fundamental al debido proceso, así:

1.6.1. “Primera vía de hecho: la Sección Cuarta aplicó disposiciones jurídicas claramente impertinentes a la provisión de cartera por entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera”.

Estima que el artículo 131 de la Ley 633 de 2000, norma adicional y posterior frente al 145 inciso primero del E. T. y 72 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, es la disposición especial aplicable propiamente a las entidades vigiladas como Davivienda, en lugar de la norma general, “cuando se trata de definir los efectos tributarios de la provisión individual de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo”, por lo que no es válido agregar criterios de razonabilidad a las cantidades a deducir ni lo dispuesto en tal decreto, puesto que “la adición normativa refiere a ‘todas’ las provisiones”.

Agrega que el Consejo de Estado no explicó cómo un decreto anterior puede reglamentar una ley posterior ni de qué manera se aplica a “provisiones” hechas por el Banco, cuando realmente hace referencia a “obligaciones”, conceptos totalmente disímiles, inquiriendo así que la aplicación de normas anteriores, no obstante la nueva regla introducida en el año 2000, llevaría a la conclusión absurda de que “el legislador aprobó una disposición legal que no tiene ningún efecto práctico en absoluto”.

Considera entonces que se comete vía de hecho por defecto sustantivo, “cuando los jueces ignoran las normas especiales aplicables a los casos concretos” (T-927 de 2010).

1.6.2. “Segunda vía de hecho: la Sección Cuarta dejó de aplicar una norma jurídica claramente aplicable a los eventos de fuerza mayor para los cuales se ha contratado póliza de seguro”.

Informa el actor que el artículo 148 del E. T. dispone como “regla básica” la deducción de pérdidas, ocurridas por fuerza mayor. A su vez destaca que, según el inciso 2°, las pérdidas disminuyen por la existencia de seguros y similares.

En este sentido, advierte que la consecuencia jurídica por la cobertura de un contrato de

seguro “es la disminución del valor de la pérdida y no la exclusión de la aplicación de la norma”, como lo asumió la Sección Cuarta del Consejo de Estado al estimar que “los hechos de defraudación cometidos en ese año, ya eran previsibles con anterioridad a su ocurrencia, que no escapaba a la conducta prudente que efectivamente tomó el Banco”.

Para el demandante la interpretación del máximo tribunal del área es contraevidente, al castigar la diligencia de los Bancos y el cumplimiento de la regulación financiera, además de que el control del riesgo mediante el contrato de seguro no supone la inexistencia de fuerza mayor. Sobre el tema, recuerda que la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera contempla un capítulo destinado a la administración del riesgo operativo.

En conclusión, manifiesta que el Consejo de Estado al desconocer el inciso segundo del artículo 148 del E. T., incurrió en “un defecto causado por no haber tenido en consideración dentro del razonamiento jurídico, una norma que cuando menos debía ser tomada en cuenta”, la cual siendo mencionada no tuvo aplicación integral en su contenido normativo.

1.6.3. “Tercera vía de hecho: la Sección Cuarta dejó de aplicar una norma claramente aplicable a las diferencias de criterio sobre la interpretación de las normas relevantes”.

El actor expresa que si bien es cierto que el artículo 647 de E. T., regula como sanción la inexactitud en las declaraciones tributarias, también establece su improcedencia cuando proveyéndose información veraz y completa, el menor valor a pagar resulte de errores de apreciación o de diferencias de criterio relativas a la interpretación del derecho aplicable, previsión declarada exequible en la sentencia C-916 de 1999.

Así, estima que Davivienda al declarar un menor valor deducido de la provisión individual de cartera por la sola aceptación de los estados financieros de parte de la Superintendencia y de las pérdidas por fraude o robo, cubiertas por seguros, actuó a partir de la interpretación diferente de unos elementos o supuestos tributarios, conducta provista de buena fe y ajena al dolo o culpa imputable.

Manifiesta que no obstante lo anterior, el Consejo de Estado estimó que la interpretación del párrafo del artículo 145 del E. T. por parte de la entidad financiera, “no es razonable”,

conclusión que el actor estima contraevidente frente al último inciso del artículo 647 ib., toda vez que “hay una gran diferencia entre interpretaciones incorrectas e interpretaciones basadas en inexactitudes. Las primeras se encuentran dentro de las distintas lecturas plausibles de la ley, mientras que las segundas no”.

Aduce entonces que se incurrió en una vía de hecho por defecto sustantivo, al desconocerse una norma claramente aplicable e imponerse a Davivienda una responsabilidad objetiva no prevista por el legislador.

1.7. Finalmente, refiere a la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, destacando la rectificación de la postura jurisprudencial del Consejo de Estado, asumida en la sentencia de junio 19 de 2012 (expediente 2009-01238-01), con el propósito de significar (i) la línea vertida por la Corte Constitucional acerca de la “vía de hecho por defecto sustantivo” y (ii) la vulneración por la Sección Cuarta de esa corporación, en la sentencia de mayo 31 de 2012, del principio del efecto útil consagrado en el parágrafo del artículo 145, adicionado por la Ley 633 de 2000, el inciso 2° del artículo 148 y el inciso último de artículo 647, del Estatuto Tributario.

2. Pretensiones

Con fundamento en lo expuesto, por estimar vulnerado el derecho fundamental al debido proceso, el Banco Davivienda S. A. pide que se deje sin efectos la providencia de mayo 31 de 2012, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del proceso 2500023-27-000-2009-00045-01(18516), y se ordene que esa corporación dicte nueva sentencia que dé aplicación a las normas tributarias pertinentes.

3. Trámite procesal

Admitida la acción constitucional, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, con auto de enero 21 de 2013, ordenó comunicar a los Consejeros de la Sección Cuarta y al director de la DIAN para que dieran contestación a los cargos formulados por la entidad financiera accionante, y se allegaran los sustentos jurídicos necesarios, teniendo como pruebas los documentos aportados con la solicitud de amparo.

4. Contestación de la Sección Cuarta del Consejo de Estado

La Presidente de la Sección Cuarta del tribunal supremo de lo contencioso administrativo solicitó negar la tutela por improcedente, al pretenderse revivir discusión dirimida con ocasión de la demanda de acción de nulidad y restablecimiento del derecho. No obstante, considera que el Consejo de Estado no incurrió en la vulneración del debido proceso alegado, por los siguientes motivos:

(i) El defecto material o sustantivo, según la jurisprudencia constitucional, acontece cuando se desconocen las normas de rango legal aplicables a un caso determinado, “ya sea por su absoluta inadvertencia, por su aplicación indebida, por error grave en su interpretación o por el desconocimiento del alcance de las sentencias judiciales con efectos erga omnes cuyos precedentes se ubican en el mismo rango de la norma sobre la que pesa la cosa juzgada”, situación no surgida en la providencia de mayo 31 de 2012, por estar fundamentada en las normas aplicables del Estatuto Tributario y sus decretos reglamentarios.

(ii) El parágrafo artículo 145 del E. T. referente a la deducción por provisiones, no consagra una excepción para su procedencia, sino que regula las provisiones que las entidades financieras pueden solicitar como deducción en el impuesto de renta, “sin que ello signifique que están exoneradas del cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para este tipo de deducciones”, aplicación que ha de tener en cuenta lo señalado en su inciso primero, pues, de lo contrario, se habría dispuesto consagración normativa separada e independiente.

(iii) El artículo 148 del mismo estatuto fue aplicado conforme a los términos en él establecidos, que prevén la deducción por pérdida de activos cuando tal pérdida “haya ocurrido por motivos de fuerza mayor o caso fortuito”, concepto que, como lo ha precisado la Sección, requiere el cumplimiento de dos elementos esenciales, “la imprevisibilidad y la irresistibilidad”, los cuales no fueron probados por la sociedad actora.

Sin perjuicio de lo anterior, insistió en que la posibilidad excepcional de estudio de solicitudes de amparo contra providencias judiciales, no se extiende a los órganos de cierre de las respectivas jurisdicciones por disposición expresa del constituyente primario, acotando que la improcedencia de la tutela contra fallos del Consejo de Estado ocurre por

su carácter definitivo e inmodificable, pues de lo contrario habría suplantación de funciones del juez de cierre.

5. Contestación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

La Subdirectora de Gestión de Representación Externa de esa entidad, solicita negar por improcedente la tutela interpuesta, al considerar que “no se evidencia la configuración de la supuesta vía de hecho sustancial, al caso objeto de litis se aplicaron las normas procedentes y su interpretación se ajustó al caso particular y concreto, aunque no fuera el esperado por el tutelante”.

Con citación de jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional acerca de la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales como medida excepcional para la protección de los derechos fundamentales, estima que, no obstante lo afirmado por la actora, la DIAN fue respetuosa de las etapas y ritualidades propias del procedimiento administrativo adelantado, garantizándole en todo momento los derechos de defensa y contradicción.

En punto a la alegación sobre la “vía de hecho por defecto sustantivo”, explica que conforme a reiterados fallos de la Corte Constitucional (T-441 y SU-159 de 2002; T-359 y T-462 de 2003) en materia de interpretación judicial, el defecto aducido impone unos criterios especialmente restrictivos “circunscritos de manera concreta a la actuación abusiva del juez y flagrantemente contraria al derecho”, razón por la que se torna inviable la tutela para controvertir decisiones que tengan como fundamento la interpretación de varias normas aplicables.

Agrega que la intensión del actor de desfigurar la tutela en un nuevo escenario, siendo que es figura excepcional y residual, haría interminable el debate jurídico, “vulnerando de contera el principio de seguridad jurídica”.

6. Sentencia de la Sección Quinta del Consejo de Estado

Mediante providencia de abril 24 de 2013, la Sección Quinta del tribunal supremo de lo contencioso administrativo declaró improcedente la tutela presentada por Davivienda S. A..

Previa explicación de la evolución en el Consejo de Estado de la tesis sobre la procedencia de la tutela contra providencias judiciales[1] y satisfechas las exigencias formales para abordar el estudio de la solicitud, estimó que aceptar la censura invocada por la actora “implicaría desconocer que el juez natural posee autonomía en determinar los alcances de la ley partiendo del señalamiento que consagra el artículo 228 constitucional”.

Expuso que por versar el debate en asunto de carácter legal e interpretativo, referente a la procedencia de deducciones en declaración de renta de entidad financiera y la imposición de sanción tributaria, mas no en una falencia de orden superior, la actitud de separarse de “la conclusión hermenéutica sobre el alcance de las normas” de la Sección Cuarta del Consejo de Estado carece de relevancia constitucional y, por consecuencia, no legitima la intervención del juez de tutela. Adicionalmente destacó la identidad de los fundamentos de la petición de amparo con aquellos de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

8. Impugnación de Davivienda S. A.

En marzo 23 de 2013, el apoderado de la entidad bancaria presentó escrito de impugnación, observando que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, contrario a lo sostenido por la Sección Quinta de esa corporación, incurrió en vías de hecho que tienen relevancia constitucional, con base en los siguientes razonamientos:

(i) El asunto alegado trata de la protección del derecho fundamental al debido proceso, que comprende la obligación de los jueces de decidir según las normas aplicables al caso, siendo la vía de hecho por defecto sustantivo una violación del mismo al atentar contra la garantía que tienen las personas de que se resuelvan los procesos conforme a las disposiciones correspondientes.

(ii) La tutela interpuesta no plantea una divergencia a ser dirimida por los medios ordinarios, puesto que la Sección Cuarta cometió “una arbitrariedad manifiesta” por aplicar una norma que no procedía, dejar de aplicar la disposición respectiva e imponer una multa fundada en una diferencia de criterio entre el contribuyente y la administración de impuestos.

(iii) La norma aplicable a la provisión de cartera es el párrafo del artículo 145 el E. T.,

adicionado por la Ley 633 de 2000, y no el inciso primero que dejó sin efecto la modificación contemplada en dicha ley.

(iv) La Sección Cuarta se negó a aplicar el artículo 148 ibídem que prevé las situaciones de fuerza mayor, a pesar de incluir dentro de ese concepto los eventos cubiertos por una póliza de seguro, cometiendo así una arbitrariedad al indicar que son “per se previsibles”.

(v) No cabe decretar la sanción por inexactitud, toda vez que el artículo 647 del E. T. establece su improcedencia por razón de “diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable”.

Al sostener la Sección Quinta que el caso comporta “un desacuerdo con el análisis y con la conclusión hermenéutica sobre el alcance de las normas”, debió aplicar el inciso sexto de la norma, por lo que mantener la sanción viola abiertamente el debido proceso, y afirmar que “solo hay debate de carácter legal e interpretativo”, denota que la sanción es improcedente.

9. Sentencia de la Sección Primera del Consejo de Estado

En julio 11 de 2013, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado confirmó el fallo de abril 24 de 2013, proferido por la Sección Quinta de esa corporación.

Previo análisis de los fines de la acción de tutela contra providencias judiciales conforme a los requisitos consagrados en la sentencia C-590 de 2005, de la normatividad tributaria aducida por la actora y del defecto sustantivo como causal de procedibilidad, estimó que la solicitud de amparo “no cumple con los requisitos específicos para que se pueda configurar la violación de la Constitución y de los derechos fundamentales alegados por cuanto no se demostró el defecto material por falta de aplicación de la norma”.

Manifestó en primer lugar que, contrario a lo indicado por Davivienda S. A., el párrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario fue aplicado e interpretado por la Sección Cuarta “teniendo en cuenta la modificación que introduce la Ley 633, con lo que se modifican los efectos hacia futuro de la norma originaria, en el sentido de recoger nuevos requisitos para la deducción de la provisión de cartera”, hecha la contrastación de los efectos del

precepto antes de la introducción de la reforma del artículo 131 de dicha ley.

Agregó que la interpretación tuvo respaldo en jurisprudencia de la misma Sección, en consonancia con el resto de la normatividad del Estatuto Tributario, lo cual, “y es lo que desconoce la accionante”, al momento de aplicarse al caso concreto, comporta un ejercicio de hermenéutica jurídica simple, que deberá tener en cuenta no solo la norma reguladora sino la reglamentaria aplicable (arts. 72 y 74 del Decreto 187 de 1975), con el ingrediente de que, en materia tributaria especialmente, “el legislador deja espacios para que el gobierno, mediante sus autoridades técnicas, delimite el campo de aplicación normativa”.

Precisa de esta manera que no es tarea del juez de tutela “entrar a hacer una nueva consideración sobre los efectos de la normatividad, cuando la suprema autoridad judicial ha emitido su pronunciamiento interpretativo de la norma, de donde se considera se ha definido su sentido actual y ratifica su vigencia”, como ha entendido la Corte Constitucional.

Seguidamente, respecto a la falta de aplicación de los artículos 148 y 647 del E. T., observa que los textos jurídicos fueron tenidos en cuenta porque a la luz de lo probado en el proceso contencioso administrativo, la Sección Cuarta encontró que no resultaban aplicables dado que las pérdidas de activos alegadas no constituían caso fortuito o fuerza mayor al tratarse de situaciones previsibles, alejadas entonces del supuesto regulado en el precepto 148 por no haber probado la accionante que eran irresistibles e imprevisibles.

Recordó igualmente el análisis que se hizo del artículo 647 citado, para denotar que por los supuestos fácticos no podía ser aceptada la alegación, tornando impertinente aplicar la norma en el intento de desmontar la sanción tributaria. En este sentido aprecia que al no configurarse la situación excepcional allí prevista, la justificación del fallo, “y es lo que no advierte el accionante”, significó, en un ejercicio de hermenéutica, “dar aplicación al artículo 145 del Estatuto, tal como fue reformado por el artículo 131 de la Ley 633 de 2000”.

Así, observa que la valoración y consideración sobre los efectos de las normas mencionadas, “no puede considerarse como un desconocimiento del derecho al debido proceso por parte de la autoridad judicial”, al tratarse simplemente conforme a los principios generales del derecho (art. 230 Const.), “de seguir criterios elementales de

interpretación de la ley para determinar cuál es la norma que corresponde para resolver cada caso particular”.

En suma, considera que en virtud de los lineamientos del artículo 26 del Código Civil, “el fallo objeto de tutela, realizó un ejercicio interpretativo, integrando los elementos que se aportaban al caso, para definir que la accionante no podía ser cobijada por las excepciones que prevé el Estatuto Tributario en cuanto a la reducción del efecto de las sanciones o la ampliación de la base de las deducciones tributarias contenidas en los artículo 148 y 647 del Estatuto Tributario. Es más, se aprecia que tanto el fallo de primera o como de segunda instancia, en proceso surtido ante la jurisdicción contenciosa, atendieron las pretensiones de la accionante parcialmente, por lo cual, se hace insostenible argumentar que se trata de una decisión arbitraria, desconocedora del debido proceso y de las garantías constitucionales de la accionante”.

Agrega en este sentido que la decisión proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado reitera y aplica las subreglas jurisprudenciales surgidas de los precedentes de la misma sección para ratificar el sentido de las normas, como componente de una plena facultad constitucional y legal, de manera que “representa un ejercicio legítimo de las competencias con las que cuenta la autoridad judicial, pues se trata de la máxima instancia de justicia en lo contencioso administrativo para los asuntos tributarios, En otras palabras, es la interpretación de la norma tributaria, dentro de la armonía jurídica que exige la Constitución por el respeto al imperio de la ley”.

Bajo la óptica anterior, estima que no corresponde al juez de tutela interferir en los asuntos que habrán de ser decididos por las autoridades judiciales de cada jurisdicción, lo cual se aviene al asunto puesto en debate que “no guarda relevancia respecto a la protección de derechos fundamentales, pues aunque se alega el desconocimiento del debido proceso, es claro que lo que surge de la acción de tutela es la solicitud de reabrir una discusión que se planteó a nivel legal y no a nivel constitucional, la cual ya ha hecho tránsito a cosa juzgada en los términos de ley, más precisamente, del Código Contencioso Administrativo”.

Concluye la Sección Primera que por las razones expuestas y en aplicación del principio de autonomía judicial que se desprende de los artículos 228 y 230 de la carta política, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante providencia de mayo 31 de 2012, “no

desconoció la normatividad referente al caso, al procurar definir el alcance y límites de las competencias de las autoridades para la organización de la administración”, de forma que la tutela propuesta por Davivienda S. A. carece de sentido y fundamento.

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Esta Sala es competente para decidir la presente revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 86 y 241 (numeral 9º) de la Constitución Política y 31 a 36 del Decreto 2591 de 1991.

Segunda. Lo que se debate

Corresponde a la Sala determinar si la providencia de julio 11 de 2013, proferida por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, la cual confirmó el fallo emitido por la Sección Quinta, de abril 24 de 2013, que a su vez declaró improcedente la acción de tutela interpuesta por el Banco Davivienda S. A. contra la sentencia de la Sección Cuarta de esa corporación, de mayo 31 de 2012, vulneró el derecho al debido proceso.

Tercera. Breve justificación cuando las decisiones de instancia son compartidas por la Sala de Revisión

3.1. De lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto 2591 de 1991 deriva que las decisiones de revisión de la Corte Constitucional que no revoquen ni modifiquen lo fallado o unifiquen jurisprudencia, podrán ser brevemente justificadas, con fundamento en lo cual solo se efectuará una sucinta explicación de las razones que imponen confirmar la providencia de segunda instancia.

3.2. De manera reiterada, pronunciamientos de esta Corte han dispuesto que, por regla general, la acción de tutela no procede contra providencias judiciales. Mediante sentencia C-543 de octubre 1º de 1992, se indicó que por ser la tutela un mecanismo subsidiario o supletorio, “es clara su improcedencia cuando ya se han producido no solo un proceso, en el cual se encuentran comprendidos todos los recursos y medios judiciales que autoriza la ley, sino también una providencia definitiva que puso fin al mismo”.

No obstante, en esa misma providencia, por la cual se declaró la inexequibilidad, entre

otros, del artículo 40 del Decreto 2591 de 1991, que establecía reglas relacionadas con el trámite de acciones de tutela contra decisiones judiciales, se afirmó la procedencia del amparo constitucional solo cuando se trata de una ostensible y grave “actuación de hecho”, perpetrada por el propio funcionario judicial[2].

La procedencia excepcionalísima de la acción tutela contra decisiones judiciales, deviene entonces de que los jueces, en su carácter de autoridades públicas, puedan incurrir en “actuaciones” de hecho, a partir de lo cual evolucionó la doctrina de la vía de hecho, que permite el uso de la acción de tutela para cuestionar aquellas decisiones que contraríen de manera grave y flagrante el ordenamiento constitucional.

De otra parte, en la sentencia C-590 de junio 8 de 2005, que declaró la inexequibilidad de un segmento normativo del artículo 185 de la Ley 906 de 2004, atinente a la proscripción de la acción de tutela contra sentencias de casación penal, fueron compilados los denominados “requisitos generales de procedencia” y las “causales especiales de procedibilidad”, a propósito de fijar el ámbito estrictamente excepcional dentro del cual es constitucionalmente admisible la tutela contra decisiones judiciales. Como expresión de lo allí dispuesto, esta corporación[3] ha reiterado la necesidad de materialización de estos aspectos, bajo las siguientes circunstancias:

“1.7.1 Requisitos formales (o de procedibilidad)[4]: (i) que el asunto sometido a estudio del juez de tutela tenga relevancia constitucional[5]; (ii) que el actor haya agotado los recursos judiciales ordinarios y extraordinarios, antes de acudir al juez de tutela[6]; (iii) que la petición cumpla con el requisito de inmediatez, de acuerdo con criterios de razonabilidad y proporcionalidad; (iv) en caso de tratarse de una irregularidad procesal, que esta tenga incidencia directa en la decisión que resulta vulneratoria de los derechos fundamentales; (v) que el actor identifique, de forma razonable, los hechos que generan la violación y que esta haya sido alegada al interior del proceso judicial, en caso de haber sido posible; (vi) que el fallo impugnado no sea de tutela[7].

1.7.2 Requisitos sustanciales o de procedencia material del amparo: que se presente alguna de las causales genéricas de procedibilidad, ampliamente elaboradas por la jurisprudencia constitucional: defecto orgánico[8] sustantivo[9], procedimental[10] o fáctico[11]; error inducido[12]; decisión sin motivación[13]; desconocimiento del precedente

constitucional[14]; y violación directa a la constitución[15].

En relación con las causales genéricas de procedencia, ha manifestado la Corte que no existe un límite indivisible entre estas, pues resulta evidente que la aplicación de una norma inconstitucional o el desconocimiento del precedente constitucional pueden derivar en un irrespeto por los procedimientos legales; o, que la falta de apreciación de una prueba, puede producir una aplicación indebida o la falta de aplicación de disposiciones normativas relevantes para la solución de un caso específico[16]”.

A partir de estas rigurosas perspectivas, el juez constitucional podría avocar el análisis, cuando con real fundamento se plantee por parte de quien acudió a un proceso judicial común, la verdadera vulneración ostensible, grave e insubsanable de sus garantías constitucionales, como resultado de providencias entonces proferidas.

Cuarta. Caso concreto

4.1. Se advierte que la presente acción apunta al presunto quebrantamiento de un derecho de suficiente relevancia constitucional, como es el debido proceso (art. 29 Const.); se instauró una vez agotados los medios comunes de defensa judicial, puesto que respecto de la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, de mayo 31 de 2012, que decidió confirmar el fallo de la Sección Cuarta, Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, de mayo 20 de 2010, no procede otro mecanismo judicial; se identificaron los hechos hipotéticamente violatorios de ese derecho fundamental (fs. 4 a 25 cd. inicial); y no se dirige a controvertir fallo de tutela, sino la decisión proferida por dicha Sección del tribunal supremo de lo contencioso administrativo.

4.2. Satisfechos los anteriores presupuestos generales para el ejercicio de la acción de tutela, observa la Sala que en cuanto a las condiciones materiales que justifican la protección constitucional, la sociedad accionante sustenta las presuntas actuaciones irregulares de la Sección Cuarta de Consejo de Estado en la indebida interpretación de los artículos 145, 148 y 647 del Estatuto Tributario, 72 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 y 131 de la Ley 633 de 2000, que condujo a confirmar la providencia de la Sección Cuarta, Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la cual decretó la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000138 de diciembre 28 de 2007

y la Resolución N° 310662008000023 de octubre 7 de 2008, expedidas por la DIAN.

El asunto se retrotrae a la declaración del impuesto de renta del Banco Davivienda S. A. por el año gravable 2004, la cual fue objeto de requerimiento especial por parte de la DIAN, entidad que procedió a rechazar unas deducciones tributarias, y luego de resolver la oposición y el recurso de consideración, a modificar parcialmente la liquidación privada, estableciendo el impuesto a cargo y una sanción por inexactitud, situación que llevó a la entidad financiera a censurar mediante acción de tutela la interpretación realizada por el Consejo Estado de las normas tributarias citadas en el debate, previo agotamiento de un proceso contencioso administrativo de nulidad y restablecimiento del derecho (fs. 50 a 60 ib.).

4.2.1. El artículo 145 del E. T. consagró la posibilidad de que los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, deduzcan cantidades fijadas como provisión para deudas de dudoso o difícil recaudo, siempre que se hayan originado en operaciones productoras de renta. A su turno, el artículo 72 del Decreto 187 de 1975, estableció los requisitos para la procedencia de dicha deducción. Posteriormente, el artículo 131 de la Ley 633 de 2000, al adicionar el precepto 145 citado, facultó a las entidades sujetas a control y vigilancia de la entonces Superintendencia Bancaria, deducir la provisión individual de cartera de créditos, lo que significó complementar la preceptiva en cuestión.

Un análisis ordenado y sistemático de la normativa aludida, conduce a determinar que Davivienda S. A., sometida a la competencia de la Superintendencia Financiera, se encontraba obligada a cumplir el conjunto de requisitos allí previstos; sin embargo, al no ser satisfechos por insuficiencia probatoria sobre los valores solicitados, tratándose de “auxilios oficiales”, “red multicolor”, “seguros de tarjetas de crédito” y “leasing habitacional”, la deducción invocada se tornó improcedente (fs. 55 a 59 y 96 a 104 ib.).

En este sentido, el pronunciamiento realizado por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de asumir que las normas transcritas son atinentes a la expresión “y se cumplan los demás requisitos legales” dispuesta en el artículo 145 del E. T., constituye tarea hermenéutica coherente y razonable, ajustada a los propósitos tributarios del legislador, además de que ha sido ampliamente estudiada por dicha sala, especializada en la materia (fs. 57 a 59 ib.).

No obra, pues, razón determinante para que Davivienda sostenga que las normas mencionadas son “claramente impertinentes” y menos aún que concurra “vía de hecho por defecto sustantivo”, en la medida que el artículo 145 ib. fue interpretado teniendo en cuenta la reforma introducida por la Ley 633 de 2000, con lo que, como anota la Sección Primera de esa corporación, “se modificaban los efectos hacia futuro de la norma originaria en el sentido de recoger nuevos requisitos para la deducción de la provisión de cartera” (fs. 186 a 189 ib.).

4.2.2. El artículo 148 del E. T. previó la deducción por pérdidas de activos en el negocio o actividad productora de renta, ocurridas en el año o periodo gravable, por razones de fuerza mayor. En este punto, el rechazo de la DIAN se produjo porque los siniestros por hechos como “fraudes”, “billetes falsos”, “faltantes de caja”, “crimen electrónico y por computador”, no cumplían la condición de imprevisibilidad o irresistibilidad al ser recurrentes en la gestión bancaria, y más cuando por estas causas la entidad financiera contrató una póliza de manejo global bancario.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado ha destacado en repetidas ocasiones que la imprevisibilidad comporta la imposibilidad de vislumbrar algo por ser extraño, y la irresistibilidad por no poderse evitar, no obstante las medidas tomadas. Estos elementos no se manifestaron en el presente caso, puesto que Davivienda S. A., consciente de las pérdidas habituales ante actos deshonestos o fraudulentos, constituyó un contrato de seguro, desvirtuando así las circunstancias anómalas que, en otro extremo de la discusión, tampoco fueron probadas de aceptarse su no cubrimiento para reconocer la deducción incluida en la declaración de renta (fs. 60 a 62, 105 a 107 ib.).

Así, observa la Corte que los razonamientos de la aludida Sección Cuarta distan de ser desproporcionados o arbitrarios; el acervo probatorio evidencia una actitud clara del Banco hacia tales eventualidades, de un lado, con la constitución de la póliza, de otro, por la abstención de probar la imprevisibilidad e irresistibilidad que exige la figura rectora de la norma y, finalmente, como corolario de las dos anteriores, con la conducta esperada y prudente de Davivienda ante la certidumbre de esos hechos indeseables pero latentes en la actividad financiera, precisamente por la amplia experiencia bancaria, todo lo cual le correspondía analizar al órgano judicial competente, como en efecto lo hizo, en los planos

fáctico y jurídico, sin dar cabida a desatino alguno, y mucho menos a actuación de hecho.

Además, siendo la fuerza mayor la razón primaria para la deducción, al no haberse demostrado las circunstancias de imprevisibilidad e irresistibilidad, carecía de objeto considerar la disminución de la pérdida en el valor de las compensaciones por seguros y similares como inclusión en la declaración de renta.

De esta manera, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado tuvo en cuenta el artículo 148 del E. T., pero sin que fuera factible su aplicación integral por las razones expuestas, aspecto que desvanece el defecto sustantivo alegado. La Sección Primera de dicha corporación, con igual acierto, explicó que “la Sección Cuarta no solo citó el artículo acusado de no explicado, sino que además se remitió a su disposición normativa al considerar el por qué no resultaba aplicable para el caso concreto, pues a la luz de lo probado durante el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho se podía llegar a comprobar que las pérdidas de activos que alegaba la recurrente no podían ser calificadas como situaciones donde se hubiere configurado un caso fortuito o fuerza mayor, por cuanto se trataba de situaciones previsibles”(fs. 18 y 19 ib.).

4.2.3. Finalmente, el artículo 647 del E. T. contempla la sanción por inexactitud en las declaraciones de renta, que excepcionalmente no se configura cuando el menor valor a pagar “se derive de errores de apreciación o de diferencia de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

La entidad financiera fue objeto de sanción por inexactitud al estimar la DIAN improcedentes las deducciones incluidas en la declaración de renta del año gravable de 2004. Esta circunstancia enervó la condición de analizar la diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, una vez evidenciado el incumplimiento de las normas tributarias y, por consecuencia, el suministro de datos incompletos alejados de la realidad tributaria (fs. 68, 69 y 110 ib.).

Bajo ese entendimiento, al no aparecer configurados los errores de apreciación o las diferencias de criterio de carácter jurídico, la excepción a la sanción tributaria carecía de justificación, lo que de plano desvirtúa la vía de hecho alegada por la sociedad accionante. En otras palabras, la norma cuestionada fue tomada en cuenta en el análisis del juez de

conocimiento, pero sin ser aplicada por las razones expresadas.

Acierta entonces, también, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado cuando señala que, “el fallo objeto de tutela realizó un ejercicio interpretativo, integrando los diferentes elementos que se aportaban al caso, para definir que la accionante no podía ser cobijada por las excepciones que prevé el Estatuto Tributario en cuanto a la reducción del efecto de las sanciones o la ampliación de la base de las deducciones tributarias contenidas en los artículos 148 y 647 del Estatuto Tributario”, tarea que en los términos acometidos por esa corporación no se encuentra que sea inconstitucional (f.189 a 192 ib.).

4.3. Por todo lo anterior, la Sala confirmará la sentencia proferida en julio 11 de 2013 por Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, que en su momento confirmó la dictada en abril 24 de 2013 por la Sección Quinta de esa corporación, en cuanto declaró improcedente la acción de tutela presentada por el Banco Davivienda S. A. contra la providencia de la Sección Cuarta de ese máximo tribunal, de mayo 31 de 2012, invocando el amparo del derecho al debido proceso.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero.- CONFIRMAR la sentencia proferida en julio 11 de 2013, por la Sección Primera de Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, que en su momento confirmó la dictada en abril 24 de 2013 por la Sección Quinta de esa corporación.

Segundo.- Por Secretaría General, LÍBRESE la comunicación a que se refiere el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] La Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante sentencia de unificación de julio 31 de 2012, adoptó la tesis de la procedencia excepcional de la acción de tutela contra providencias judiciales cuando resulten violatorias de derechos constitucionales fundamentales.

[2] Cfr. T-079 y T-173 de 1993; T-231 de 1994; T-492 y T-518 de 1995; T-008 de 1998; T-260 de 1999; T-1072 de 2000; T-1009 y SU-1184 de 2001; SU-132 y SU-159 de 2002; T-481, C-590 y SU-881 de 2005; T-088, T-196, T-332, T-539, T-590, T-591, T-643, T-780 y T-840 de 2006; T-001, T-147, T-247, T-364, T-502A, T-680, T-794, T-987 y T-1066 de 2007; T-012, T-240, T-350, T-402, T-417, T-436, T-831, T-871, T-891, T-925, T-945, T-1029 y T-1263 de 2008; T-093, T-095, T-199, T-249 y T-811 de 2009; T-043, T-133, T-386, T-821 y T-720 de 2010; T-030, T-649, T-760A y T-786 de 2011; T-106, T-256, T-343, T-352, SU-400, T-429, T-529, T-639, T-983 y T-1067 de 2012; T-028, T-211, T-410, 643 y T-704 de 2013, entre muchas otras.

[3] T-264 de 2009.

[4] “Siempre, siguiendo la exposición de la Sentencia C-590 de 2005.”

[5] “Ver sentencias T-173 de 1993 y C-590 de 2005.”

[6] “Sobre el agotamiento de recursos o principio de residualidad y su relación con el principio de subsidiariedad cuando se ejerce la acción de tutela para controvertir un fallo

judicial, ver sentencia T-1049 de 2008.”

[7]“Esta regla se desprende de la función unificadora de la Corte Constitucional, ejercida a través de sus Salas de Selección. Así, debe entenderse que si un proceso no fue seleccionado por la Corte para su revisión, se encuentra acorde con los derechos fundamentales.”

[8]“Hace referencia a la carencia absoluta de competencia por parte del funcionario que dicta la sentencia.”

[9] “Cuando se decide con base en normas inexistentes o inconstitucionales o en los fallos que presentan una evidente y grosera contradicción entre los fundamentos y la decisión. (Ver, Sentencia C-590 de 2005); igualmente, los fallos T-008 de 1998 y T-079 de 1993.”

[10] “El defecto procedimental absoluto se presenta cuando el funcionario judicial se aparta por completo del procedimiento legalmente establecido. Al respecto, ver sentencias T-008 de 1998, SU-159 de 2002, T-196 de 2006, T-996 de 2003, T-937 de 2001.”

[11]“Referido a la producción, validez o apreciación del material probatorio. En razón a la independencia judicial, el campo de intervención del juez de tutela por defecto fáctico es supremamente restringido.”

[12] “También conocido como vía de hecho por consecuencia, hace referencia al evento en el cual, a pesar de una actuación razonable y ajustada a derecho por parte del funcionario judicial, se produce una decisión violatoria de derechos fundamentales, bien sea porque el funcionario es víctima de engaño, por fallas estructurales de la Administración de Justicia o por ausencia de colaboración entre los órganos del poder público. Ver, principalmente, sentencias SU-014 de 2001, T-1180 de 2001 y SU-846 de 2000.”

[13] “En tanto la motivación es un deber de los funcionarios judiciales, así como su fuente de legitimidad en un ordenamiento democrático. Ver T-114 de 2002.”

[14] “(se presenta cuando) la Corte Constitucional establece el alcance de un derecho fundamental y el juez ordinario aplica una ley limitando sustancialmente dicho alcance”. Ver sentencias SU-640 de 1998 y SU-168 de 1999.”

[15]“Cuando el juez da un alcance a una disposición normativa abiertamente contrario a la constitución, sentencias SU-1184 de 2001, T-1625 de 2000 y T-1031 de 2001, o cuando no se aplica la excepción de inconstitucionalidad, a pesar de ser evidente y haber sido solicitada por alguna de las partes en el proceso. Ver, sentencia T-522 de 2001.”

[16] “Ver Sentencia T-701 de 2004.”