

PERSONA JURIDICA-Titularidad de derechos fundamentales

El artículo 86 de la Constitución Política consagra la acción de tutela como un mecanismo excepcional de protección de los derechos fundamentales de todas las personas, la jurisprudencia de esta Corporación ha entendido que del tenor literal de este precepto se derivan dos normas constitucionales: en primer lugar que las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales y en segundo lugar que cuentan con legitimación activa para impetrar la acción de tutela por intermedio de su representante legal.

LEGITIMACION EN LA CAUSA POR ACTIVA EN TUTELA DE PERSONA JURIDICA-Reiteración de jurisprudencia

El corolario lógico de esta titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas es la legitimación activa para reclamarlos mediante la acción de tutela. En relación con la representación judicial ha señalado la Corte, que la instauración de una acción de tutela por parte de una persona jurídica debe respetar las reglas de postulación de manera que debe ser impetrada por su representante legal, directamente o a través de apoderado.

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIAS JUDICIALES-Reiteración de jurisprudencia sobre requisitos generales y especiales de procedibilidad

DEFECTO SUSTANTIVO EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Esta Corporación ha delimitado el campo de aplicación del defecto sustantivo en las providencias judiciales, al señalar que se presenta, entre otras razones, (i) cuando la decisión cuestionada se funda en una norma indiscutiblemente inaplicable al caso concreto, es decir, por ejemplo, la norma empleada no se ajusta al caso o es claramente impertinente, o no se encuentra vigente por haber sido derogada, o por haber sido declarada inconstitucional, (ii) cuando a pesar del amplio margen interpretativo que la Constitución le reconoce a las autoridades judiciales, la interpretación o aplicación que se hace de la norma en el caso concreto, desconoce sentencias con efectos erga omnes que han definido su alcance, (iii) cuando la interpretación de la norma se hace sin tener en cuenta otras disposiciones aplicables al caso y que son necesarias para efectuar una interpretación sistemática, (iv)

cuando la norma aplicable al caso concreto es desatendida y por ende inaplicada, o (v) porque a pesar de que la norma en cuestión está vigente y es constitucional, no se adecua a la situación fáctica a la cual se aplicó, porque a la norma aplicada, por ejemplo, se le reconocen efectos distintos a los expresamente señalados por el legislador.

DEFECTO FACTICO EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL-Dimensión negativa y positiva

La Corte ha identificado dos dimensiones en las que se presentan defectos fácticos: Una dimensión negativa que ocurre cuando el juez niega o valora la prueba de manera arbitraria, irracional y caprichosa u omite su valoración y sin razón valedera da por no probado el hecho o la circunstancia que de la misma emerge clara y objetivamente . Esta dimensión comprende las omisiones en la valoración de pruebas determinantes para identificar la veracidad de los hechos analizados por el juez. Y una dimensión positiva, que se presenta generalmente cuando el juez aprecia pruebas esenciales y determinantes de lo resuelto en la providencia cuestionada que no ha debido admitir ni valorar porque, por ejemplo, fueron indebidamente recaudadas (artículo 29 C. P.) o cuando da por establecidas circunstancias sin que exista material probatorio que respalde su decisión, y de esta manera vulnere la Constitución.

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO-Improcedencia por no incurrir en defectos sustantivo y fáctico que comprometan las garantías constitucionales del derecho al debido proceso

Referencia: expediente T-3232850

Acción de tutela instaurada por la Sociedad Colombiana de Incubación S.A.-INCUBACOL S.A. contra la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado.

Magistrado ponente:

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Bogotá D. C., nueve (9) de febrero de dos mil doce (2012).

La Sala Octava de Revisión de la Corte Constitucional integrada por los Magistrados Humberto Antonio Sierra Porto, quien la preside, Luis Ernesto Vargas Silva y María Victoria

Calle Correa, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, especialmente las de los artículos 86 y 241 numeral 9º de la Constitución Política y los artículos 33 y siguientes del Decreto 2591 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

Dentro del proceso de revisión de los fallos proferidos en primera instancia por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado el veinticuatro (24) de marzo de dos mil once (2011) y, en segunda instancia, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado el veinticinco (25) de agosto de dos mil once (2011).

I. ANTECEDENTES

La Sociedad Colombiana de INCUBACIÓN S.A. -INCUBACOL S.A. (en adelante INCUBACOL), mediante apoderado judicial, impetra acción de tutela contra la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, que supuestamente vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso, al acceso a la administración de justicia, a la seguridad jurídica y a la igualdad, al proferir la sentencia de tres (03) de junio de dos mil diez (2010), y el auto mediante el cual deniega la aclaración de dicha providencia, fechado el nueve (09) de diciembre de 2010.

De acuerdo con la solicitud de tutela y las pruebas obrantes en el expediente, la actora sustenta su pretensión en los siguientes

1. Hechos

1. Narra el apoderado de INCUBACOL que las actividades comerciales que desarrolla la empresa son las siguientes: (1) Venta de pollitos de un día de nacidos, la cual constituye su actividad principal; (2) Venta de huevos para incubación descartados (fisurados, o de tamaños no aptos para la reproducción); (3) Venta de gallinas ponedoras “de desecho”, esto es, que han cesado su período productivo; (4) Venta de pollitos fallecidos. Afirma que sólo genera utilidad operacional la primera actividad, mientras que las restantes generan pérdidas.

2. Explica que usualmente, toda la operación antes descrita se encontraba comprendida en un solo movimiento o proceso total, y que así se consignaba en las declaraciones de renta presentadas por INCUBACOL, de modo que la utilidad declarada como renta bruta corresponde a los ingresos totales mencionados, disminuidos con los costos de producción antes detallados, procedimiento que no fue objetado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN).

3. Cuenta que para el año gravable 2000 INCUBACOL decidió implementar un sistema de eficiencia administrativa, razón por la cual procedió a independizar, incluso contablemente, la actividad principal que genera la utilidad (venta de pollitos de un día), de las operaciones distintas de aquélla, que producen pérdida operacional (ventas de huevos descartados, gallinas de desecho y pollitos fallecidos), y adicionó a estas últimas el costo de los pollitos bonificados que no se cobran a los clientes, para establecer el monto y proporción de la pérdida que esta operación genera y su impacto en los resultados económicos y financieros de la empresa.

4. Narra que cuando INCUBACOL, elaboró su declaración de renta correspondiente al año 2000, dicha segregación contable no se había integrado a los estados financieros generales, de modo que se optó por declarar como ingreso bruto la suma recaudada por las ventas de pollitos de un día, a la cual se le aplicó el costo correspondiente, y la operación de venta de los demás ítems que generan pérdida se declaró como una deducción por el resultado neto negativo de dichas ventas de huevos descartados, gallinas de, desecho y pollitos fallecidos, disminuidas por los costos aplicables a las mismas y el costo de los pollitos bonificados.

5. De manera tal que en la declaración tributaria N° 9000000348906 del seis (6) de abril de dos mil uno (2001) se plasmó en el renglón 20 titulado “ventas brutas” (IL) un ingreso de \$ 33.997.984.000 y en el renglón 30 “costo de venta” (CA) un costo correlativo de \$ 28.680.081.000 que genera una ganancia operacional de \$5.317.903.000, la cual corresponde a la operación principal de ventas de pollitos de un día. Estas cifras aparecen mezcladas con otros ingresos por honorarios, comisiones y servicios por valor de \$ 10.473.000 (Renglón 21 cód IS), intereses y rendimientos financieros (Renglón 22 código IG) por \$ 2.496.230.000, y otros ingresos distintos de los anteriores (renglón 24 código IE) por \$ 16.774.343.000, para establecer un total de INGRESOS BRUTOS (Renglón 25 código IV) de \$ 53.287.030.000. Tales ingresos brutos son a su vez objeto de la disminución de las

devoluciones, descuentos y rebajas (Renglón 26 código IR) por valor de \$1.744.738.000 para obtenerse el TOTAL DE INGRESOS NETOS (Renglón 29 código IG) de \$ 51.542.292.000. A su vez, a tales ingresos se le restan los COSTOS por \$28.680.081.000 (los de los pollitos de un día vendidos declarados en el mencionado renglón 20- IL) Y otros costos (renglón 37 código CG) por \$644.560.000, para un total de costos (Renglón 38-CT) de \$ 36.324.641.000

6. Explica que “la diferencia entre los ingresos netos del renglón 29-IG y el total costos del renglón 38-CT, permite establecer una utilidad operacional o “renta bruta” de \$ 15.217.651.000, que no aparece anotada pues por defectos del formulario oficial, no existe un renglón específico para hacerlo, ya que acto seguido se aplican las deducciones o gastos generales detalladas en los renglones 39-CE, 40-DC, 41-DF, 43-DP, y 45-CX por un TOTAL DEDUCCIONES (Renglón 46-DT) de \$ 13.365.406.000” (negritas y subrayas originales).

7. Relata que dentro de dichas partidas, la sociedad declaró en “otras deducciones” (renglón 45-CX) por un monto de \$ 6.063.533.000 la pérdida generada por las ventas de huevos descartados, gallinas de desecho y pollitos fallecidos, a la cual adicionó el costo de los pollitos bonificados, que ascendía a \$ 2.791.940.626.

8. Expone que la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá, al practicar la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000126 del 2003/12/15 rechazó el anterior valor, pues consideró que se trataba de “pérdidas, roturas o destrucción de bienes del activo movable” que, según concepto No. 069894 del 30 de julio de 1999 de la DIAN no son deducible para los contribuyentes que aplican el sistema de inventarios permanentes. Lo que según el apoderado de INCUBACOL supuso una aplicación equivocada del artículo 148 del Estatuto Tributario, que regula la “Deducción de pérdidas de activos” consistentes en las “pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor”, cuyo inciso final consigna que” no son deducibles las pérdida en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios”.

9. Contra el acto administrativo contentivo de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000126 de 2003/12/15, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración ante la División Jurídica de la citada Administración.

10. Mediante la Resolución N° 310662004000013 del 30 de noviembre de 2004, la

Administración de Impuestos resolvió parcialmente a favor de INCUBACOL el recurso de reconsideración. Aceptó una disminución del inventario final por faltantes, según lo regulado en el artículo 64 del Estatuto Tributario por valor de \$422.084.121. Sin embargo, no admitió la corrección de la declaración de renta presentada, por la reubicación de los valores deducidos como costo, con el argumento que el artículo 709 del Estatuto Tributario sólo permite corregir la liquidación privada en los puntos planteados en el requerimiento especial, según el concepto No. 039151 de 25 de abril de 2000. Se fijó un mayor impuesto por valor, de \$838.792 respecto de la liquidación privada, más una sanción por inexactitud de \$1.342.067.000.

11. INCUBACOL demandó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000126 del 15 de diciembre de 2003, y la Resolución N° 310662004000013 del 30 de noviembre de 2004, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la referida liquidación, e impetró el correspondiente restablecimiento del derecho lesionado en el sentido de que INCUBACOL no estaba obligada a pagar las sumas que fueron determinadas en dichos actos por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y sanción por inexactitud.

12. Mediante sentencia del catorce (14) de marzo de dos mil siete (2007), el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, resolvió declarar la nulidad parcial de las resoluciones demandadas y como restablecimiento del derecho ordenó tener como liquidación del impuesto de renta del año gravable de 2000 la inserta en la parte motiva de la misma providencia.

13. Contra la anterior sentencia se interpuso recurso de apelación que fue desatado por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante fallo del tres (3) de junio de dos mil diez (2010), en cuya parte resolutive resolvió confirmar el numeral primero de la sentencia apelada y modificar el numeral segundo de la misma así: “2. A título de restablecimiento del derecho, SE FIJA como saldo a pagar de la sociedad COLOMBIANA DE INCUBACION S.A. INCUBACOL S.A. con NIT 860.037.943-0 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 la suma de DOS MIL DOSCIENTOS OCHO MILLONES VEINTINUEVE MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$2.208.029.000 M.L.)”.

14. Con fecha 23 de julio de 2010 la sociedad INCUBACOL solicitó aclaración de mencionada sentencia, con los siguientes argumentos: “En otras palabras, no quedó claramente expuesto, en nuestra respetuosa opinión, si se mantuvo la aceptación de la deducción, en cuyo caso ha debido igualmente confirmarse la reducción proporcional de la sanción por inexactitud atribuible a ella, o si se revocó dicha aceptación, en cuyo, evento no procedía sostener la sanción correlativa a la mayor renta originada por dicha glosa, toda vez que, al fin y al cabo, dicha sanción es un porcentaje aplicable sobre la base constituida por el mayor gravamen generado por la suma objetada, de suerte que si la misma es admitida, el resultado del cálculo debe ser cero (0) // Ello, además, porque la sociedad, como se expone en los “hechos” de la demanda y en las consideraciones previas de ambas providencias, aceptó la glosa al corregir su declaración tributaria, pagando el mayor impuesto y la sanción reducida, de acuerdo con las normas procesales pertinentes aplicables en dicha oportunidad, de suerte que si se liquidara una sanción por inexactitud nuevamente podría generarse un doble castigo sobre el mismo punto // Apreciaría, en consecuencia, se aclarara la sentencia en este aspecto formal, que parece no estar suficientemente despejado en la providencia materia de la presente solicitud, toda vez que en la página 26 de la misma se rehace el cálculo del impuesto y de la sanción, para arrojar un impuesto neto de \$1.003.365.000 y una sanción por inexactitud de \$1.335.074.000, para un saldo total por pagar de \$2.208.029.000, que eleva en \$2.749.000 el resultado de la providencia de primera instancia”.

15. Mediante auto fechado el nueve (9) de diciembre de dos mil diez (2010), la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo negó la aclaración pedida.

Afirma el apoderado de INCUBACOL que la sentencia proferida por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, adolece de distintos defectos que configuran una vulneración de los derechos fundamentales de la empresa al debido proceso sustancial y procesal, al acceso a la justicia, a la seguridad jurídica, a la igualdad, y los principios de justicia y equidad tributaria, e incurre en causales de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales que han sido desarrolladas por la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

1. Fundamentos de la acción impetrada y solicitud de tutela

El apoderado de INCUBACOL hace un extenso recuento de la jurisprudencia de la Corte Constitucional respecto a la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales. Luego se refiere de manera detallada al procedimiento que culminó con la expedición de los actos administrativos mediante los cuales se imponía una sanción a la empresa, posteriormente demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y al trámite de primera y segunda instancia de la acción de nulidad y restablecimiento contra la DIAN, ante la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y la Sección Cuarta del Consejo de Estado, respectivamente.

Finalmente se detiene en la solicitud de tutela presentada contra la sentencia emitida por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso administrativo del Consejo de Estado el tres (03) de junio de dos mil diez (2010). Afirma que se reúnen los requisitos de procedibilidad de la acción de tutela contra providencias judiciales porque el asunto planteado tiene relevancia constitucional, debido a la supuesta afectación de principios constitucionales y de los derechos fundamentales de INCUBACOL, igualmente destaca que se agotaron los recursos ordinarios que procedían contra el fallo cuestionado y que la acción de tutela fue presentada “dentro de un término prudencial”, razón por la cual se cumple el requisito de inmediatez.

Alega que la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado incurre en un defecto fáctico en la apreciación del dictamen pericial elaborado por el Contador Juan Carlos Luna Roa. Explica que dicho dictamen fue ordenado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en primera instancia, con el objeto de examinar la contabilidad de INCUBACOL y la procedencia de las partidas objetadas por la DIAN, por concepto de la operación comercial realizada sobre la venta de gallinas de desecho, pollos ahogados, pollos bonificados y huevos incubables descartados para que el peritaje determinara si su registro contable original había sido correcto o si era procedente la corrección “y en definitiva si dichas partidas son constitutivas de factores que afectan la renta líquida de la sociedad en el período 2000, su naturaleza y procedencia a la luz de las normas de contabilidad generalmente aceptadas y del Estatuto Tributario, y especialmente que no se trata de una pérdida de bienes del inventario, sino una operación cumplida dentro del giro ordinario de los negocios de la compañía en desarrollo de su objeto social”.

Relata que el dictamen concluyó que “las pérdidas presentadas en todas las fases de la producción están siendo incluidas en el costo total de la producción final, incluyendo el valor

de costo de gallinas de desecho, huevos fértiles de desecho, pollos ahogados, pollos bonificados y huevo incubable descartado, como lo establece el proceso en cada fase (...) dicho valor de pérdidas, está incluido por absorción en el valor del costo del producto terminado mediante un inventario permanente y considero entonces que los \$2.791.940.626 son costos y deben reconocerse como tal, debido a que están incluidos y presupuestados dentro de la realización del objeto social de la compañía”.

Afirma que, en la sentencia de junio 3 de 2010, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se refirió al dictamen en los siguientes términos: “para la Sala, al margen de la conclusión del perito de que el valor cuestionado sea un costo y que deba reconocerse como tal, que es una cuestión ajena al objeto de la prueba y que corresponde determinarlo al juez, el dictamen ofrece elementos probatorios para considerar que en efecto, como lo determinó la DIAN, la partida cuestionada es pérdida de inventarios en cada fase de la producción, que si bien afecta de manera natural el resultado de la actividad, no por ello puede considerarse un costo”.

Considera que el anterior razonamiento es contradictorio porque se trata de una prueba ordenada de manera oficiosa, de carácter técnico y científico referida al análisis de las fases del proceso de producción de INCUBACOL, las pérdidas sufridas y la manera de contabilizarlas y si ellas constituyen contablemente un costo, por lo tanto no podía ser descalificada so pretexto de que se trata de una cuestión ajena a la prueba que por su carácter jurídico, le corresponde valorar al juez.

Añade que “es obvio que la calificación jurídica de las bases y conclusiones del dictamen corresponden al juez, pero el dominio de la parte técnica o científica es del resorte del perito. El juez puede obviamente determinar si el dictamen le merece o no credibilidad exponiendo argumentos objetivos, serios, fundamentados y razonables, pero no lo puede descalificar, afirmando a priori y sin exponer razones válidas para ello, que el asunto encaja dentro del ámbito de la interpretación jurídica de la situación, que le corresponde al juez. Es obvio, que en definitiva es al juez administrativo al que le corresponde definir que es un costo; pero tal definición no comporta el ejercicio de una competencia arbitraria, irrazonable y desproporcionada, que lo conduzca a contrariar la naturaleza y la realidad de las cosas.”

Opina, en definitiva, que se incurre en un defecto porque la sentencia no contiene

argumentos objetivos y razonables para apartarse de las conclusiones contenidas en la prueba pericial.

Afirma que además la sentencia incurre en una contradicción argumentativa pues por una parte descalifica las conclusiones alcanzadas por el perito, pero por otra parte “el dictamen ofrece elementos probatorios para considerar que en efecto, como lo determinó la DIAN, la partida cuestionada es pérdida de inventarios en cada fase de la producción, que si bien afecta de manera natural el resultado de la actividad, no por ello puede considerarse un costo”, expone el apoderado de INCUBACOL que esta apreciación desconoce “el principio de identidad – según el cual una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo – admite que a pesar de afectarse de manera natural el resultado de la actividad productiva, no por ello es un costo. Es obvio que si se afecta la actividad productiva, ello constituye un costo.”

Añade que la sentencia omite hacer mención y análisis de la prueba contable presentada por INCUBACOL en la vía gubernativa, constituida por el dictamen del revisor fiscal, de suerte que la sentencia adolece de un sustento probatorio que era necesario para adoptar una decisión acorde con las pretensiones de la demanda. Por lo tanto considera que la sentencia resulta incongruente a la luz del artículo 305 del C.P.C., pues no tuvo en cuenta un hecho probado – el costo de producción – derivado del referido dictamen.

Explica que tanto el Tribunal Administrativo, como el Consejo de Estado partieron de un incorrecto entendimiento del problema jurídico objeto de examen pues plantearon la cuestión en el sentido de si la partida rechazada constituía un costo operativo normal que afectó la utilidad de la compañía como lo alega la actora o si era una pérdida de inventarios como lo decidió la DIAN, no procedente tributariamente.

Explica que dentro del procedimiento administrativo adelantado por la DIAN se presentó una certificación del revisor fiscal de INCUBACOL en la cual consta que la empresa incluyó en sus ingresos las ventas de huevos comerciales por \$ 1.505.669.311, de aves de desecho por \$ 4.654.815.684 y de aves de selección y/o descarte por \$ 117.263.968 por un total de \$ 6.277.748.963, y que dichos ingresos fueron afectados por los siguientes costos: de pollitos ahogados \$ 171.739.844, bonificaciones por \$ 88.410.325, por aves de selección y/o descarte \$ 4.976.589.702, por huevos incubables descartados \$1.234.754.686 y por huevo comercial \$ 528.881.388, valores que suman’ \$7.000.375.945.

Explica que el revisor fiscal certificó que algunos de estos costos, correspondientes a las gallinas de desecho, pollo ahogado, pollo bonificado y huevo incubable descartado se reclasificaron, para efectos de presentación de estados financieros, en una cuenta de “otros gastos, pérdida en retiro de bienes”, pero que mediante comprobante contable 08-110064 de noviembre 30 de 2004 se restituyeron tales partidas a su carácter de costos y se continuaron registrando como costos de ventas del periodo por \$ 4.735.694.761.

Alega que “resulta evidente, entonces, que la sociedad en momento alguno dio de baja (destruyó, incineró o desapareció) los productos objeto de estas transacciones, sino que los vendió para disminuir la mayor pérdida que se generaría si no se pudieran aprovechar los correspondientes ingresos dentro de los negocios de la compañía, así su contraste con los pertinentes costos produjera esa pérdida operativa. Por lo tanto, no podía el Consejo de Estado dar aplicación a la norma del artículo 148 del Estatuto Tributario, que fue establecida por el legislador para regular las pérdidas reales debidas a fuerza mayor de bienes utilizados en la actividad generadora o de renta. Pero como así lo hizo dicha Corporación en su sentencia, incurrió en una evidente indebida aplicación de la ley tributaria.”

Concluye que “no es cierto como lo afirman las sentencias del Consejo de Estado y del Tribunal, que la sociedad INCUBACOL hubiera solicitado únicamente como “costo” la pérdida originada por dicha operación, sino que objetiva y razonablemente, ajustada de la técnica contable, y amparada en el principio de la buena fe, aquélla demostró que obtuvo mayores ingresos originados por tales ventas de los cuales disminuyó los costos imputables a las mismas, operación que generó una pérdida operativa.”

Resume los pretendidos defectos en que incurre la sentencia de la siguiente manera:

1. Existe una incongruencia manifiesta en la motivación de la sentencia, pues por una parte, en la providencia se admite expresamente que la partida objetada “afecta de manera natural el resultado de la actividad”; pero de otra, al mismo tiempo, no se acepta esta premisa, porque a renglón seguido afirma que “no por ello puede considerarse que sea un costo”. Considera que esta afirmación es contradictoria porque “no se entiende (...) cómo es posible que si la partida cuestionada afecta el resultado de la actividad, no se admite que se pueda disminuir para establecer la base gravable del impuesto constituida por la “renta líquida

gravable". Además, si como se dice en la sentencia dicha afectación se realiza "de manera natural", lo que implica que se trata de expensas normales y habituales en el conjunto de operaciones de la avicultura, que en desarrollo del objeto' social realiza la sociedad INCUBACOL para generar su renta, lo "natural" es que se tomen en cuenta y lo "no natural" es precisamente que se rechacen, como ocurrió en la sentencia impugnada en tutela." (negrillas y subrayas originales).

2. La contradicción antes descrita supone a su vez un defecto sustantivo consistente en la inaplicación del artículo 26 del Estatuto Tributario. Expone que según este precepto "el impuesto de renta se debe aplicar sobre un concepto que implica la depuración de los ingresos con los "costos y deducciones, en búsqueda de establecer una suerte de "utilidad neta", es decir, la "renta líquida" que, disminuida por algunas excepciones legales (es decir las rentas exentas, que no existen en este caso), equivale a la "renta líquida gravable", a la cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto". Entiende así que la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado incurre en un defecto sustantivo, pues omite dar aplicación a la referida norma ya que al haberse rechazado la partida discutida, el impuesto se liquidó sobre un concepto que no constituye renta líquida, pues no se restó una partida que naturalmente afecta los ingresos declarados. Alega que este defecto sustantivo "implicó, igualmente, violación del preámbulo de la Constitución que consagra como valor la garantía de un orden político, económico y social justo; de los fines del Estado relativos a la protección y efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales, y del principio de la justicia y de la equidad en materia tributaria (arts. 2 y 95 numeral 9 CP)."

3. La sentencia atacada en sede de tutela incurre en un defecto fáctico porque valora de manera errónea las pruebas que obran en el expediente. Afirma que la Sección Cuarta "se limitó sólo a citarlas y a deducir erróneamente de ellas que, a pesar de permitir arribar a la conclusión de que la partida discutida afecta de manera normal la actividad - es decir que comprueban la realidad de la pérdida -, no son válidas por supuestamente no ser "costo" dicha partida."

4. También incurre en un defecto fáctico porque en ella se descalifica sin fundamento razonable el dictamen rendido por el perito contable, en el cual se consigna que las partidas analizadas en su experticia constituyen costos de la actividad generadora de renta.

5. Incurrir en un defecto sustantivo por haberse aplicado un criterio interpretativo que contradice el artículo 148 del Estatuto Tributario. Afirma que según el criterio aplicado en la sentencia “supuestamente no son deducibles las pérdidas de bienes del “activo movable” (contablemente denominados “inventarios”), cuando dicha limitación solamente se consagra para aquellas pérdidas que se reflejan en el sistema denominado como “juego de inventarios”. La lectura del inciso último del artículo 148 del Estatuto Tributario establece esa única limitante: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios”. Según dicha norma, a contrario sensu, sí son deducibles dichas pérdidas cuando no se reflejan en el “juego de inventarios” , es decir, en este caso en el sistema de inventario permanente que las normas contables y tributarias en Colombia imponen para todos los comerciantes, pues por disposición contenida en el artículo 1° del Decreto 1333 de 1996, “A partir del año gravable de 1995 los contribuyentes obligados a presentar declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, únicamente pueden determinar el costo de enajenación de los activos movibles por alguno de los sistemas previstos en los numerales 2° y 3° del artículo 62 del estatuto tributario.” // Y dichos numerales señalan, precisamente que el costo de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas: “2. El de inventarios permanentes o continuos // 3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales (hoy la DIAN)” El numeral 1 ibidem se refiere a “el juego de inventarios” que de esa forma quedo proscrito, amen que INCUBACOL S.A por ser sociedad anónima debe presentar sus declaraciones firmadas por revisor fiscal. Lo anterior solamente para establecer que INCUBACOL S.A. no puede haber deducido pérdida alguna que, se reflejara en el sistema de “juego de inventarios” pues no puede aplicarlo, y que, por ende, con base en las pruebas aportadas que, incluso para el Consejo de Estado, demostraron que la partida discutida es real, tanto que afecta naturalmente su actividad, y no podía rechazarse, así se entendiera, en aras de discusión, que se trataba de una pérdida de bienes, del activo movable, es decir, de sus inventarios. Por lo tanto, las decisiones adoptadas resultaron contraevidentes y violatorias al debido proceso sustancial o procesal” (negritas y subrayas originales).

Finalmente, reclama la protección de los derechos fundamentales de INCUBACOL al debido proceso sustancial y procesal, al acceso a la justicia, a la seguridad jurídica, a la igualdad, en concordancia con los principios de justicia y equidad tributaria, supuestamente vulnerados por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado. Pide

que se deje sin efecto la aludida sentencia y se ordene el restablecimiento del derecho en la forma como se solicitó en la demanda presentada por la sociedad INCUBACOL ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en el sentido de que no está obligada a pagar las sumas que por los conceptos expresados fueron establecidos en los actos administrativos expedidos por la DIAN.

1. Respuesta de la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

La Consejera ponente de la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de tres (03) de junio de 2010 dio respuesta a la acción de tutela promovida por el apoderado de INCUBACOL. Sostiene que la posibilidad que se impetre acción de tutela contra providencias judiciales no se predica de las decisiones dictadas por el Consejo de Estado y por la Corte Suprema de Justicia “quienes son órganos de cierre de sus respectivas jurisdicciones por disposición expresa del constituyente”.

Añade que la improcedencia de la tutela contra las providencias de la Sala Plena, las Secciones o las Subsecciones del Consejo de Estado se explica por “el carácter definitivo e inmodificable de aquéllas, pues, deciden sobre asuntos que por mandato constitucional y legal están únicamente asignados a esta Corporación, de manera que la intervención del juez de tutela en ellos no está permitida, pues equivaldría a que éste suplantara las funciones del juez de cierre”.

Estima, por lo tanto, que debe rechazarse por improcedente la tutela promovida por INCUBACOL.

1. Respuesta de la DIAN

Mediante apoderado judicial la DIAN intervino en el trámite de la acción de tutela de la referencia.

Explica que no deben prosperar la tutela impetrada porque la sentencia de tres (03) de junio de 2010 no adolece de los defectos alegados por el demandante.

Alega que esta providencia no incurrió en un defecto fáctico porque no están presentes los elementos establecidos por la jurisprudencia constitucional, pues no se dejaron de valorar pruebas aportadas al proceso, ni en la valoración de las pruebas se desconoció manifiestamente su sentido y alcance.

Respecto de la errónea valoración del dictamen pericial, alegada por el apoderado de INCUBACOL, defiende que la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado “se encuentra debidamente sustentada no sólo en el material probatorio recaudado sino en las normas legales que regulan el tema debatido. Y es que por el hecho de que la valoración del material probatorio efectuada por los Honorables Consejeros de Estado no se haya llegado a la conclusión pretendida por la sociedad demandante dentro del proceso contencioso administrativo, ello jamás puede significar que dicha valoración haya sido errónea o equivocada, toda vez que, tal y como ordena el artículo 187 del Código de procedimiento administrativo, las pruebas deben ser apreciadas en su conjunto por el juzgador, de acuerdo con las reglas de la sana crítica”.

Mas adelante añade: “en el caso objeto de análisis se tiene que el dictamen fue valorado en su conjunto con las demás pruebas allegadas y que se le dio el valor que legalmente correspondía (...) el análisis del dictamen es una facultad del juez que no pierde por el hecho de que el mismo no haya sido controvertido por la entidad demandada, pues hacer esta afirmación sería tanto como concluir que un dictamen no controvertido se convierte en plena prueba, lo cual es totalmente equivocado”.

En cuanto al defecto sustantivo alegado, consistente en que la sentencia objeto de la acción de tutela desconoce la normatividad tributaria de conformidad con la cual el ingreso debe depurarse con las devoluciones, rebajas y descuentos, los costos, las deducciones y con las rentas exentas, y que por ende resulta un imposible jurídico que la pérdida en ventas de los subproductos de la actividad generadora de renta no halle cabida dentro de las partidas que se restan, sólo por el criterio que no constituyen costos, opina el interviniente: “la conclusión a la cual llegó el Honorable Consejo de Estado respecto de la partida cuestionada, en el sentido que la misma constituye una pérdida de inventarios en cada fase de producción que si bien afecta de manera natural el resultado de la actividad no por ello puede considerarse un costo, está totalmente fundamentada en las normas tributarias que regulan la materia, toda vez que tal y como se indica en la parte considerativa de la sentencia, los costos

conforme con el artículo 39 del Decreto 2649 de 1999, representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de bienes y servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos, de forma tal que para establecer si una partida constituye u costo o no, se debe analizar cual es el objeto de la empresa, que bienes enajena o produce para determinar que cargos están asociados clara y directamente con la adquisición de bienes para enajenar o con la producción de los bienes, si es una actividad industrial, análisis que efectivamente fue realizado por parte de los Honorables Consejeros de Estado para tomar la decisión contenida en la sentencia del 3 de junio de 2010”.

Con fundamento en los anteriores argumentos, solicita que se rechace por improcedente la acción de tutela impetrada por INCUBACOL.

1. Fallos de tutela objeto de revisión

Primera instancia

Mediante sentencia de veinticuatro (24) de marzo de dos mil once (2011), la Sección Quinta del Consejo de Estado rechazó por improcedente la acción de tutela promovida por INCUBACOL. Luego de hacer un recuento de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en torno a la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales y de referirse a la sentencia C-590 de 2005, señala que la Sección Quinta “no comparte, en su integridad, la posición de la Corte Constitucional porque contiene una tesis que convierte en regla la tutela contra decisiones de los jueces y reitera que permitir su uso, incluso cuando se aleguen vías de hecho o las referidas causales genéricas de procedencia, conduce a interpretaciones subjetivas del juzgador de tutela, generando inseguridad jurídica, incertidumbre y desconocimiento de reglas como las del juez natural y el debido proceso legal”.

Aclara que, sin embargo, la Sección Quinta “ha admitido en contados casos la procedencia de la tutela contra decisiones judiciales cuando éstas constituyen flagrante violación del debido proceso legal o en los casos en que se producen en trámites en los que se ejecutan actuaciones que representan restricción al derecho de acceso a la administración de justicia o cuando se tornan ilegítimas pus representan la violación de las normas sustanciales que gobiernan el asunto sub lite y tal circunstancia salta a la vista”.

Empero, en el caso concreto encuentra que tales condiciones no se cumplen pues las consideraciones de la Sección Cuarta, plasmadas en la sentencia contra la cual se promueve la acción de tutela, sobre la naturaleza de la partida cuestionada y sobre si esta constituía un costo o una pérdida de inventario están debidamente fundamentadas en la normatividad tributaria vigente. Adicionalmente, señala que al proceso se le dio el trámite previsto en la ley para las acciones de nulidad y restablecimiento y que no se configuró una vulneración del debido proceso o del derecho de defensa de la sociedad demandante.

Impugnación

La sentencia de primera instancia fue apelada por el apoderado de INCUBACOL, quien reiteró los argumentos expuestos en la solicitud de amparo y señaló que la acción de tutela era procedente para controvertir providencias judiciales.

Segunda Instancia

Mediante sentencia proferida el veinticinco (25) de agosto de 2011, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado confirmó el fallo de primera instancia.

Luego de hacer una extensa transcripción de la sentencia C-543 de 1992, explica que la Sección Primera del Consejo de Estado excepcionalmente admitía la procedencia de la acción de tutela contra los fallos de primera instancia en asuntos donde se cuestionaban providencias judiciales por supuestas vías de hecho, pero luego acogió la postura adoptada por la Sala Plena de lo Contencioso administrativo, en sentencia de 29 de junio de 2004¹, en el sentido que la acción de tutela es improcedente contra providencias que pongan fin a un proceso o actuación.

Hace alusión a distintos fallos proferidos por la Sección Primera en la que se reitera esta postura², en el sentido que la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales afecta la seguridad jurídica y la independencia y la autonomía judiciales.

No obstante, aclara que la Sala ha admitido la acción de tutela contra providencias judiciales de manera excepcional, cuando se vulnera ostensiblemente el derecho fundamental de acceso a la administración de justicia, pero que en el caso concreto éste no resulta afectado

“como quiera que la sociedad actora en ejercicio del derecho de acción formuló demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, la cual fue admitida y tramitada conforme a las reglas establecidas en el Código Contencioso Administrativo, siendo decidida mediante la sentencia judicial objeto de censura”.

1. Pruebas

En el expediente obran las siguientes pruebas en copia simple:

* Sentencia de tres (03) de junio de 2010 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, Consejera Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Radicación N° 25000-23-27-000-2005-00008-01(16564), cuaderno 1 folios 41-67.

* Auto de nueve (09) de diciembre de 2010, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, Consejera Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Radicación N° 25000-23-27-000-2005-00008-01(16564), cuaderno 1 folios 68-70.

* Dictamen pericial rendido por Juan Carlos Luna Roa ante la Sección Cuarta, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, fechado el veinticinco (25) de agosto de 2004, Cuaderno 1, folios 117-136.

* Recurso de reconsideración interpuesto por el apoderado de INCUBACOL contra la liquidación oficial renta de sociedades realizada por la DIAN N°3110662004000013, Cuaderno 1 folios 271-283.

* Resolución del recurso de reconsideración N°3110662004000013 de la DIAN, fechada el treinta (30) de agosto de 2004, Cuaderno 1, folios 238-270.

* Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000126 de la DIAN, fechada el quince (15) de diciembre de 2003, Cuaderno 1, folios 284-313.

* Requerimiento Oficial No. 310632003000063 de la DIAN, fechado el dos (02) de abril de 2003, Cuaderno 1, folios 314-331.

* Comunicación del diez (10) de Julio de 2003 suscrita por el representante legal de INCUBACOL que da respuesta al Requerimiento Oficial No. 310632003000063 de la DIAN, Cuaderno 1, folios 332-341.

* Demanda presentada por INCUBACOL, ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se incoa acción de nulidad y restablecimiento contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000126 de la DIAN y contra la Resolución N° N°3110662004000013, Cuaderno 1, folios 342-369.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

Es competente esta Sala de la Corte Constitucional para revisar la decisión proferida dentro de la acción de tutela de la referencia de conformidad con lo dispuesto en los artículos 86 y 241, numeral 9o., de la Constitución Política y en concordancia con los artículos 31 a 36 del Decreto 2591 de 1991.

2. Presentación del caso, planteamiento del problema jurídico y esquema de solución

El apoderado judicial de INCUBACOL impetra acción de tutela contra la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, que supuestamente vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso, al acceso a la administración de justicia, a la seguridad jurídica y a la igualdad, al proferir la sentencia de tres (03) de junio de dos mil diez (2010) y el auto mediante el cual deniega la aclaración de dicha providencia, fechado el nueve (9) de diciembre de 2010.

* Defecto fáctico por errónea apreciación de un dictamen pericial rendido en la primera instancia del proceso adelantado contra la DIAN.

* Argumentación insuficiente porque la sentencia no consigna las razones por las cuales la Sección Cuarta del Consejo de Estado se aparta de las conclusiones consignadas en el dictamen pericial.

* Defecto fáctico por omisión del análisis de la prueba contable presentada por INCUBACOL en la vía gubernativa, constituida por el dictamen del revisor fiscal.

* Incongruencia manifiesta en la motivación de la sentencia, pues por una parte, en la providencia se admite expresamente que la partida objetada “afecta de manera natural el resultado de la actividad”; pero de otra, al mismo tiempo, no se acepta esta premisa, porque a renglón seguido afirma que “no por ello puede considerarse que sea un costo”.

* Defecto sustantivo consistente en la inaplicación de una disposición relevante para resolver el caso, el artículo 26 del Estatuto Tributario.

* Defecto fáctico por valoración errónea las pruebas que obran en el expediente.

* Defecto sustantivo por haberse aplicado un criterio interpretativo que contradice el artículo 148 del Estatuto Tributario.

La Consejera Ponente de la sentencia contra la cual se promueve la tutela estima que debe ser rechazada porque esta acción no cabe contra providencias judiciales emitidas por el Consejo de Estado. Por su parte, el apoderado de la DIAN rebate los argumentos expuestos en la solicitud de tutela y afirma que la providencia atacada no incurre en los defectos

alegados.

Los jueces de instancia rechazan por improcedente el amparo impetrado porque consideran que la acción de tutela no procede contra las providencias emitidas por la sala plena, las secciones o las subsecciones del Consejo de Estado, por tratarse del órgano de cierre de la jurisdicción contencioso administrativa. Agregan que en todo caso la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado no vulneró los derechos fundamentales de INCUBACOL, porque se ajusta a la normatividad vigente y fue proferida luego de un proceso en el cual se respetaron las ritualidades establecidas en el Código Contencioso Administrativo, de manera que no resultaron afectados el derecho al debido proceso, ni el derecho de acceso a la administración de justicia.

De conformidad con los hechos y las actuaciones de las partes involucradas antes descritos y de las decisiones adoptadas por los jueces de instancia, corresponde a esta Sala de Revisión establecer si han resultado vulnerados los derechos fundamentales de INCUBACOL por las providencias judiciales a las que se hizo alusión. En este orden de ideas antes de resolver el caso concreto se hará una breve referencia a (i) a la titularidad de derechos fundamentales de las personas jurídicas y su legitimación activa para impetrar acción de tutela, (ii) la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, (iii) la jurisprudencia constitucional sobre el defecto sustantivo y el defecto fáctico de las providencias judiciales y luego (iv) se analizará el caso concreto.

3. La titularidad de derechos fundamentales de las personas jurídicas y su legitimación activa para impetrar acción de tutela

El artículo 86 de la Constitución Política consagra la acción de tutela como un mecanismo excepcional de protección de los derechos fundamentales de todas las personas, la jurisprudencia de esta Corporación ha entendido que del tenor literal de este precepto se derivan dos normas constitucionales: en primer lugar que las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales y en segundo lugar que cuentan con legitimación activa para impetrar la acción de tutela por intermedio de su representante legal.

En efecto, ha defendido esta Corporación una interpretación extensiva del artículo 86 constitucional, en el sentido que esta disposición no hace distinción entre personas naturales y jurídicas, de derecho privado o de derecho público, nacional o extranjera, lo que ha llevado

a concluir que cualquier persona jurídica es titular de derechos fundamentales³ y que puede acudir a la acción de tutela para su protección dada su condición de sujeto de derecho⁴.

Ahora bien, en lo que si ha hecho distinción es respecto a los derechos fundamentales de los cuales es titular una persona jurídica, así se ha dicho que le pueden asistir a las personas jurídicas, entre otros, los de igualdad, inviolabilidad de domicilio, petición; debido proceso, libertad de asociación, acceso a la administración de justicia y el derecho al buen nombre, sin que esta enunciación pretenda ser exhaustiva. Sin embargo, no todos los derechos fundamentales pueden predicarse de la persona jurídica, pues algunos de ellos se refieren exclusivamente a la persona humana y no les es dable exigir el amparo: por ejemplo el derecho a la vida, la prohibición de la desaparición forzada, tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes o el derecho a la intimidad familiar.⁵ Tampoco son titulares del derecho a la dignidad humana⁶, ni de los derechos a la intimidad personal y a la honra, los cuales “solamente se reconocen al ser humano, pues son atributos propios de éste, inherentes a su racionalidad, inalienables, imprescriptibles y connaturales con el reconocimiento de su dignidad”.⁷

El corolario lógico de esta titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas es la legitimación activa para reclamarlos mediante la acción de tutela. En relación con la representación judicial ha señalado la Corte, que la instauración de una acción de tutela por parte de una persona jurídica debe respetar las reglas de postulación de manera que debe ser impetrada por su representante legal, directamente o a través de apoderado⁸.

4. La jurisprudencia constitucional en torno a la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales. Reiteración de jurisprudencia

Según ha sostenido este Tribunal⁹ para que la tutela contra de una decisión judicial sea procedente, y por ende, para que pueda prosperar se deben verificar, respectivamente, la presencia de unas causales genéricas y otras específicas, además de la violación a un derecho fundamental.

Las condiciones generales de procedencia son aquellas cuya ocurrencia habilita al juez de tutela para adentrarse en el contenido de la providencia judicial que se impugna. En otras palabras, su cumplimiento no determina la configuración de un defecto que demuestre que el juez ordinario ha violado los derechos fundamentales del accionante a través de la

expedición de una sentencia o auto, simplemente autoriza al juez de tutela a examinar si ello ha sucedido. Estas son:

i. Que la cuestión que se discuta resulte de evidente relevancia constitucional a la luz de la protección de los derechos fundamentales de las partes. Exigencia que busca evitar que la acción de tutela se torne en un instrumento apto para involucrarse en asuntos que corresponde definir a otras jurisdicciones.

i. Que se hayan agotado todos los medios -ordinarios y extraordinarios- de defensa judicial existentes para dirimir la controversia, salvo que se trate de evitar la consumación de un perjuicio iusfundamental irremediable.

i. Que la acción de tutela sea interpuesta en un término razonable a partir del momento en que se produjo la vulneración o amenaza del derecho fundamental, cumpliendo con denominado requisito de la inmediatez. Lo anterior, con el objeto de preservar los principios de cosa juzgada y seguridad jurídica, tan caros en nuestro sistema jurídico.

ii. Que si se trata de una irregularidad procesal, ésta tenga un efecto determinante en la sentencia que se impugna y que conculque los derechos fundamentales del actor.

i. Que la parte actora haya advertido tal vulneración de sus derechos fundamentales en el trámite del proceso ordinario, siempre que esto hubiere sido posible¹⁰.

i. Que no se trate de sentencias proferidas en el trámite de una acción de tutela. De forma tal, que se evite que las controversias relativas a la protección de los derechos fundamentales se prolonguen de forma indefinida.

Una vez establecido el cumplimiento de los anteriores requisitos, el juez de tutela sólo podrá conceder el amparo cuando halle probada la ocurrencia de al menos una de las causales

específicas de procedibilidad de la tutela contra sentencias¹¹, a saber:

i. Defecto orgánico, que tiene lugar cuando el funcionario judicial que emite la decisión carece, de manera absoluta, de competencia para ello.

i. Defecto procedimental absoluto, que tiene lugar cuando el juez actuó al margen del procedimiento establecido.

i. Defecto fáctico, que surge cuando el juez carece del apoyo probatorio que permita la aplicación del supuesto legal en el que se sustenta la decisión.

i. Defecto material o sustantivo, que se origina cuando las decisiones son proferidas con fundamento en normas inexistentes o inconstitucionales, o que presentan una evidente contradicción entre los fundamentos y la decisión.

i. Error inducido, que se presenta cuando la autoridad judicial ha sido engañada por parte de terceros y ese engaño lo llevó a tomar una decisión que afecta derechos fundamentales.

i. Decisión sin motivación, que tiene lugar cuando el funcionario judicial no da cuenta de los fundamentos fácticos y jurídicos de su decisión, pues es en dicha motivación en donde reposa la legitimidad de sus providencias.

i. Desconocimiento del precedente, que se origina cuando el juez ordinario, por ejemplo, desconoce o limita el alcance dado por esta Corte a un derecho fundamental, apartándose

del contenido constitucionalmente vinculante del derecho fundamental vulnerado.

i. Violación directa de la Constitución.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, se dispone la Sala a hacer el análisis del caso concreto.

5. Breve referencia al defecto sustantivo y el defecto fáctico en la jurisprudencia constitucional

En diferentes pronunciamientos, esta Corporación ha delimitado el campo de aplicación del defecto sustantivo en las providencias judiciales, al señalar que se presenta, entre otras razones, (i) cuando la decisión cuestionada se funda en una norma indiscutiblemente inaplicable al caso concreto, es decir, por ejemplo, la norma empleada no se ajusta al caso o es claramente impertinente¹², o no se encuentra vigente por haber sido derogada¹³, o por haber sido declarada inconstitucional¹⁴, (ii) cuando a pesar del amplio margen interpretativo que la Constitución le reconoce a las autoridades judiciales, la interpretación o aplicación que se hace de la norma en el caso concreto, desconoce sentencias con efectos erga omnes que han definido su alcance¹⁵, (iii) cuando la interpretación de la norma se hace sin tener en cuenta otras disposiciones aplicables al caso y que son necesarias para efectuar una interpretación sistemática¹⁶, (iv) cuando la norma aplicable al caso concreto es desatendida y por ende inaplicada¹⁷, o (v) porque a pesar de que la norma en cuestión está vigente y es constitucional, no se adecua a la situación fáctica a la cual se aplicó, porque a la norma aplicada, por ejemplo, se le reconocen efectos distintos a los expresamente señalados por el legislador¹⁸.

En cuanto al defecto fáctico ha sostenido esta Corporación que tiene lugar “cuando resulta evidente que el apoyo probatorio en que se basó el juez para aplicar una determinada norma es absolutamente inadecuado...”¹⁹. Y ha aseverado de igual manera, que la acción de tutela únicamente procede cuando se hace manifiestamente irrazonable la valoración probatoria hecha por el juez en su providencia. Así, ha indicado que “el error en el juicio valorativo de la prueba debe ser de tal entidad que sea ostensible, flagrante y manifiesto, y el mismo debe tener una incidencia directa en la decisión, pues el juez de tutela no puede convertirse en

una instancia revisora de la actividad de evaluación probatoria del juez que ordinariamente conoce de un asunto, según las reglas generales de competencia...”²⁰.

La Corte ha identificado dos dimensiones en las que se presentan defectos fácticos: Una dimensión negativa que ocurre cuando el juez niega o valora la prueba de manera arbitraria, irracional y caprichosa²¹ u omite su valoración²² y sin razón valedera da por no probado el hecho o la circunstancia que de la misma emerge clara y objetivamente²³. Esta dimensión comprende las omisiones en la valoración de pruebas determinantes para identificar la veracidad de los hechos analizados por el juez²⁴. Y una dimensión positiva, que se presenta generalmente cuando el juez aprecia pruebas esenciales y determinantes de lo resuelto en la providencia cuestionada que no ha debido admitir ni valorar porque, por ejemplo, fueron indebidamente recaudadas (artículo 29 C. P.) o cuando da por establecidas circunstancias sin que exista material probatorio que respalde su decisión, y de esta manera vulnere la Constitución.²⁵

De conformidad con las consideraciones expuestas, pasa esta Sala de Revisión a analizar el caso bajo estudio.

1. El examen del caso concreto

Antes de examinar los defectos alegados por el accionante, corresponde a la Sala verificar la presencia de las causales genéricas de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales en el asunto objeto de examen. Sobre este extremo se constata:

Como antes se anotó, el primer requisito de procedibilidad es la evidente relevancia constitucional de la cuestión debatida. Aunque se trata de una de las causales genéricas de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, su constatación requiere un análisis *prima facie* sobre la fuerza de los cargos presentados por el demandante, al cual se procederá a continuación.

El apoderado de INCUBACOL alega que el caso sub iudice tiene evidente relevancia constitucional a la luz de la protección de los derechos fundamentales de la empresa.

Reclama que la providencia atacada en sede de tutela vulneró los derechos fundamentales al debido proceso, al acceso a la administración de justicia, a la seguridad jurídica, a la igualdad, y los principios de equidad y justicia tributaria de la mentada sociedad.

Ahora bien, de los hechos narrados en la solicitud de amparo no se aprecia una vulneración del derecho fundamental a la igualdad, porque no se refieren situaciones que permitan inferir un trato diferenciado injustificado por parte de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En efecto, el accionante no cita precedentes u otros casos resueltos por dicho Tribunal que permitan arribar a tal conclusión.

Respecto a la pretendida vulneración del derecho fundamental a la seguridad jurídica se tiene que a pesar de tratarse de un principio de indudable relevancia constitucional, la seguridad jurídica no es un derecho fundamental, o al menos no ha sido reconocido como tal por la jurisprudencia de esta Corporación, por una parte, y, por otra parte, tampoco de la situación fáctica planteada es posible concluir una vulneración de este principio constitucional, pues la Sección Cuarta no ha desconocido sus propios precedentes o ha aplicado normas inexistentes.

Tampoco es posible percibir una vulneración del derecho de acceso a la administración de justicia pues INCUBACOL hizo uso de las acciones ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y se produjo una decisión de fondo sobre la cuestión sometida a examen, luego de un análisis probatorio; que el fallo no corresponda a las pretensiones planteadas en la demanda de la acción de nulidad y restablecimiento no configura una vulneración de este derecho²⁶.

Resta por dilucidar lo relacionado con alegada vulneración del debido proceso. En numerosas decisiones esta Corporación²⁷, ha reconocido la existencia de dos ámbitos del derecho al debido proceso. El primero que emerge de la propia Constitución y que es el denominado debido proceso constitucional, y otro que es fruto de la labor legislativa, al que se denomina simplemente debido proceso. En palabras de esta Corporación, el debido proceso constitucional protege las garantías esenciales o básicas de cualquier proceso.

Tales garantías esenciales aparecen definidas en el artículo 29 constitucional y son el derecho al juez natural; el derecho a presentar y controvertir las pruebas; el derecho de

defensa –que incluye el derecho a la defensa técnica-; el derecho a la segunda instancia en el proceso penal; el principio de predeterminación de las reglas procesales o principio de legalidad; el derecho a la publicidad de los procesos y decisiones judiciales y la prohibición de juicios secretos. Se concluye, entonces, que sólo aquellas vulneraciones comprometedoras de contenidos constitucionalmente protegido de este derecho podrán ser examinadas en sede de tutela.

En el caso concreto los demandantes afirman que la providencia impugnada constituye una vulneración del derecho al debido proceso porque en ella concurren una pluralidad de defectos –sustanciales y fácticos-, es menester por lo tanto dilucidar si la cuestión planteada tiene relevancia constitucional suficiente para ser examinada mediante el mecanismo de protección de los derechos fundamentales.

Al respecto considera esta Sala de Revisión que los defectos alegados por el demandante no tienen la entidad suficiente para ser considerados una afectación de la dimensión constitucional del derecho al debido proceso, pues no comprometen seriamente ninguna de las garantías comprendidas por este precepto constitucional a las que previamente se ha hecho referencia.

Cabe recordar cuales fueron los defectos sustanciales y fácticos alegados por la sociedad accionante:

- * Defecto fáctico por errónea apreciación de un dictamen pericial rendido en la primera instancia del proceso adelantado contra la DIAN.
- * Argumentación insuficiente porque la sentencia no consigna las razones por las cuales la Sección Cuarta del Consejo de Estado se aparta de las conclusiones consignadas en el dictamen pericial.
- * Incongruencia manifiesta en la motivación de la sentencia, pues por una parte, en la providencia se admite expresamente que la partida objetada “afecta de manera natural el resultado de la actividad”; pero de otra, al mismo tiempo, no se acepta esta premisa, porque a renglón seguido afirma que “no por ello puede considerarse que sea un costo”.

* Defecto sustantivo consistente en la inaplicación de una disposición relevante para resolver el caso, el artículo 26 del Estatuto Tributario.

* Defecto fáctico porque valoración errónea las pruebas que obran en el expediente.

* Defecto sustantivo por haberse aplicado un criterio interpretativo que contradice el artículo 148 del Estatuto Tributario.

Como se puede apreciar tales defectos no comprometen las garantías constitucionales del derecho al debido proceso pues no suponen menoscabo del derecho al juez natural; el derecho a presentar y controvertir las pruebas; el derecho de defensa -que incluye el derecho a la defensa técnica-; el derecho a la segunda instancia en el proceso penal; el principio de predeterminación de las reglas procesales o principio de legalidad; el derecho a la publicidad de los procesos y decisiones judiciales y la prohibición de juicios secretos.

En definitiva, lo que pretende el accionante es que la Corte Constitucional actúe como un juez de instancia de las decisión adoptada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado y que revise la valoración probatoria y la interpretación normativa contenida en la sentencia de tres (03) de junio de 2010, y esta posibilidad sin duda desborda la naturaleza excepcional de la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales.

En consecuencia, ante la ausencia de una de las causales genéricas de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales esta Sala se abstendrá de examinar de fondo los defectos planteados.

Por las anteriores razones no prosperarán las pretensiones del accionante y se confirmaran las decisiones de instancia.

III. DECISION

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

RESUELVE:

Primero.- CONFIRMAR las sentencia proferida por la Sección Primera de la Sala de lo

Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en la acción de tutela impetrada por la Sociedad Colombiana de Incubación S.A.-INCUBACOL S.A. contra la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado.

Segundo.- Por Secretaría líbrese la comunicación prevista en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Notifíquese, comuníquese, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

1 Expediente N° AC-10203.

2 Cita la sentencia de 9 de julio de 2004 Radicado N°2004-00308 y la sentencia de 9 de noviembre del mismo año Radicado N°2004-00270-01.

3 Ver, por ejemplo, sentencias SU-182 de 1998, T-300 de 2000, SU-1193 de 2000 y T-1658 de 2000.

4Sentencia T-377 de 2000.

5 Sentencia T-377 de 2000-

6 Sentencia T-472 de 1996.

7 Sentencia T-275 de 1995.

8 Sentencia T-738 de 2007.

9 Al respecto puede consultarse las sentencias C-590 de 2005, T-606 de 2004, T-1244 de 2004, T-440 de 2006, T-950 de 2006, T-045 de 2007, T-1059 de 2007, T-012 de 2008, T-014 de 2008, T-129 de 2008 y T-311 de 2008, entre otras.

10 En aplicación del mencionado requisito, en la sentencia T-320 de 2005, la Corte negó la indexación de la primera mesada pensional a una persona que no había formulado esta solicitud como cargo de casación en el proceso judicial ordinario.

11 Desarrollados in extenso en la sentencia C-590 de 2005.

12 Sentencias T-008 de 1998 y T-189 de 2005.

13 Ver sentencia T-205 de 2004.

14 Al respecto, consultar sentencias T-804 de 1999 y T-522 de 2001.

15 Esta Corporación, mediante la sentencia T-1244 de 2004 manifestó que la autoridad judicial (juez laboral) había incurrido en una causal de procedibilidad de la acción de tutela contra providencias judiciales por defecto sustantivo, al negar la indexación de la primera mesada pensional, al argumentar que la norma aplicable no lo permitía, a pesar de que la interpretación que había hecho la Corte Constitucional en varias sentencias de constitucionalidad señalaban el sentido de la norma y la obligación de indexar. Ver también, sentencia T-462 de 2003.

16 Consultar sentencias T-694 de 2000 y T-807 de 2004.

17 Corte constitucional, Sentencia T-056 de 2005.

18 Sentencia SU-159 de 2002.

19 Ver sentencia T-567 de 1998.

20 Sentencia Ibídem.

21 Ibídem.

22 Cfr. sentencia T-239 de 1996. Para la Corte es claro que, “cuando un juez omite apreciar y evaluar pruebas que inciden de manera determinante en su decisión y profiere resolución judicial sin tenerlas en cuenta, incurre en vía de hecho y, por tanto, contra la providencia dictada procede la acción de tutela. La vía de hecho consiste en ese caso en la ruptura deliberada del equilibrio procesal, haciendo que, contra lo dispuesto en la Constitución y en los pertinentes ordenamientos legales, una de las partes quede en absoluta indefensión frente a las determinaciones que haya de adoptar el juez, en cuanto, aun existiendo pruebas a su favor que bien podrían resultar esenciales para su causa, son excluidas de antemano y la decisión judicial las ignora, fortaleciendo injustificadamente la posición contraria”.

24 Ver, por ejemplo, la ya citada sentencia T-442 de 1994.

25 Ver Sentencia T-538 de 1994.

26 Como sostuvo esta Corporación en la sentencia C-037 de 1996: “”el acceso a la administración de justicia implica, entonces, la posibilidad de que cualquier persona solicite a los jueces competentes la protección o el restablecimiento de los derechos que consagran la Constitución y la ley. Sin embargo, la función en comento no se entiende concluida con la simple solicitud o el planteamiento de las pretensiones procesales ante las respectivas instancias judiciales; por el contrario, el acceso a la administración de justicia debe ser efectivo, lo cual se logra cuando, dentro de determinadas circunstancias y con arreglo a la ley, el juez garantiza una igualdad a las partes, analiza las pruebas, llega a un libre convencimiento, aplica la Constitución y la ley y, si es el caso, proclama la vigencia y la realización de los derechos amenazados o vulnerados. Es dentro de este marco que la Corte Constitucional no ha vacilado en calificar al derecho a que hace alusión la norma que se revisa -que está contenido en los artículos 29 y 229 de la Carta Política- como uno de los derechos fundamentales, susceptible de protección jurídica inmediata a través de mecanismos como la acción de tutela prevista en el artículo 86 superior.”

27 Ver las sentencias SU-152 de 2002, SU-1159 de 2003, T-685 de 2003, T-1246 de 2008 entre otras.