

Sentencia T-072/07

ACCION DE TUTELA-Improcedencia general para dirimir controversias originadas por liquidación oficial de aforo

La afectación de un interés jurídico puede dar lugar a una violación legal o constitucional, según se lesione un derecho de rango legal o constitucional. En sede de tutela el juez tiene como función proteger a las personas que resultan agraviadas o amenazadas en sus derechos fundamentales. La controversia que suscita la liquidación oficial de aforo no necesariamente implica la amenaza o vulneración de derechos fundamentales individuales que puedan ser protegidos mediante la acción de tutela.

ACCION DE TUTELA-No dirime derechos litigiosos emanados de interpretación de ley

ACCION DE TUTELA-Improcedencia por existir otro medio de defensa judicial

RECURSO DE RECONSIDERACION-Recurso idóneo para protección de derechos legales vulnerados en ejercicio de potestad tributaria

En materia tributaria el recurso de reconsideración y las acciones ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo son el mecanismo por excelencia para la defensa de los derechos que con ocasión de la actuación de la administración tributaria sean amenazados o vulnerados. De acuerdo con lo establecido en el artículo 54 del Decreto 401 de 1999, por medio del cual se modifica el inciso 1 del artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993, ante las decisiones que tome la administración Distrital es posible interponer el recurso de reconsideración. Por tanto, la vía gubernativa en materia tributaria está comprendida por el recurso de reconsideración, de forma que la misma se entiende agotada al cuando el recurso interpuesto se decide o cuando se vence el término de ejecutoria del acto administrativo sin que se hubiera interpuesto el recurso de reconsideración.

RECURSO DE RECONSIDERACION Y REVOCATORIA DIRECTA-Diferencias

El recurso de reconsideración es diferente a la solicitud de revocatoria directa, cuya procedencia se encuentra supeditada a que no se hayan interpuesto los recursos de la vía

gubernativa y cuya interposición no tiene la entidad de agotar la vía gubernativa.

Referencia: expediente T-1432085

Acción de tutela instaurada por Marco Antonio Cuellar Gasca contra la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá D.C., primero (1) de febrero de dos mil siete (2007).

La Sala Segunda de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

en el proceso de revisión del fallo proferido el seis (6) de julio de 2006 en primera instancia por el Juzgado 58 Civil Municipal de Bogotá y del fallo proferido el 22 de agosto de 2006 en segunda instancia por el Juzgado 8 Civil del Circuito de Bogotá, dentro de la acción de tutela instaurada por Marco Antonio Cuellar Gasca contra la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital.

I. ANTECEDENTES

1. Hechos

1. El 10 de agosto de 2000 la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos de Propiedad de la Secretaría de Hacienda de Bogotá ordenó emplazar para declarar a Marco Antonio Cuellar Gasca por medio de oficio No. 06F03149,1 al determinar que no había presentado y pagado las declaraciones del impuesto predial correspondientes al predio

ubicado en la Calle 18 No. 69-27 de los años gravables 1997, 1998 y 1999.²

1. El 6 de mayo de 2002 la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos de Propiedad de la Secretaría de Hacienda de Bogotá profirió la liquidación oficial de aforo No. LOA 200222PEE20397,3 determinando el impuesto y la sanción por no declarar el impuesto predial unificado correspondiente a los años gravables 1997, 1998 y 1999 por el predio de propiedad de Marco Antonio Cuellar Gasca. De acuerdo con el acto administrativo en mención la declaración con sanción total para el año gravable 1997 asciende a la suma de \$27'320.000, para el año gravable 1998 a \$31'534.000 y para el año gravable 1999 a \$37'559.000.

1. Contra la decisión del 6 de mayo de 2002 el señor Cuellar solicitó la revocatoria directa, al considerar que la misma estaba afectada de nulidad insaneable al no haberse notificado el emplazamiento para declarar; que la liquidación oficial del aforo no fue recibida por su persona sino por la sociedad Grace Colombia S.A. Almacén; y que para la fecha en la que la Secretaría de Hacienda envió la notificación de la liquidación oficial del aforo (8 de mayo de 2002) el inmueble de su propiedad se encontraba embargado por lo cual estaba privado de la administración del mismo.

1. La Secretaría de Hacienda confirmó la decisión recurrida mediante Resolución DDI 006060 del 19 de octubre de 2005,⁴ al estimar que el emplazamiento para declarar fue notificado conforme a lo establecido en el artículo 6 del Decreto Distrital 807 de 1993 el 18 de agosto de 2000 cuando el acto administrativo se introdujo en el correo. Contra este acto administrativo el accionante solicitó la revocatoria de oficio, petición que fue negada el 13 de marzo de 2006.

2. Acción de tutela⁶

Marco Antonio Cuellar Gasca, actuando a través de apoderado judicial, interpuso acción de tutela contra la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital al

considerar que con el proceder la Subdirección Jurídico Tributaria se vulneró su derecho fundamental al debido proceso. Sostiene que el oficio No. 06F03149 del 10 de agosto de 2000, por medio del cual se ordenó el emplazamiento para declarar, no le fue notificado. Al respecto expresa:

“En el presente, a pesar de que el acto liquidatorio impugnado hace referencia a la supuesta emisión y notificación de un emplazamiento para declarar, el cual constituye un requisito sine qua non para proferirlo, sin el cual el mismo se encuentra viciado de nulidad; dicho acto administrativo preparatorio nunca fue notificado a mi defendido tal como se evidencia de la manifestación efectuada por las oficinas de notificaciones y de archivo de correspondencia de la Secretaría de Hacienda cuando expresaron que el emplazamiento de marras no tenía acuse de recibo y que el mismo no existía”.

Afirma que la administración “no probó que el acto en cuestión [emplazamiento] sí llegó al destinatario dentro de la oportunidad legal”.

En este orden de ideas, estima el apoderado del accionante que se vulneró el principio de legalidad, ya que no obstante estar ordenada en el ordenamiento jurídico la notificación del emplazamiento la administración procedió de manera ilegal a imponer la sanción tributaria al señor Cuellar. Por estas mismas razones, considera que se vulneró el principio de publicidad, según el cuál no es posible darle efectos a actos administrativos que no han sido puestos en conocimiento de los afectados, así como los principios de buena fe y confianza legítima.

Asimismo, considera que a la luz del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo el recurso interpuesto contra la decisión del 6 de mayo de 2002 fue resuelto por un funcionario incompetente (la subdirectora jurídica tributaria), ya que en su criterio “no se encuentra facultada legalmente para reconocer y decidir del recurso de revocatoria directa”.

Con base en las anteriores consideraciones, solicita la tutela del derecho al debido proceso y en consecuencia que se ordene a la Secretaría de Hacienda “decretar la nulidad de los actos administrativos LOA No. 2002PEE20397 del 6 de mayo de 2002 y de la Resolución No. DDI 006060 del 19 de octubre de 2005”.

3. Posición de Secretaria de Hacienda Distrital⁷

Por medio de escrito presentado el 5 de julio de 2006, la Secretaría de Hacienda se pronunció sobre la acción de tutela instaurada por Marco Antonio Cuellar Gasca en los siguientes términos:

Sostiene la Secretaría que para la fecha en que se ordenó el emplazamiento del accionante se encontraba vigente el artículo 566 del Estatuto Tributario,⁸ en el cual se disponía que dicha clase de actos se deberían notificar por correo a la dirección informada por el contribuyente, “entendiéndose que la notificación se surtió en la fecha de introducción al correo, esto es, el 18 de agosto de 2000”. En su concepto, el artículo 6 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece una presunción según la cual se entiende que la notificación se realizó al introducirse en el correo el respectivo acto administrativo, y que es deber del contribuyente aportar prueba que desvirtúe dicha presunción.

En relación con la supuesta falta de competencia de la funcionaria que decidió el recurso de revocatoria directa de la decisión del 6 de mayo de 2002, la Secretaria sostiene que de acuerdo al artículo 22 del Decreto Distrital 333 de 2003, mediante el cual se establece la estructura interna de la Secretaría de Hacienda, la Subdirección Jurídica Tributaria tiene competencia para decidir sobre esta clase de recursos.

Con base en las anteriores consideraciones, la Secretaría de Hacienda solicitó al juez el rechazo de las pretensiones formuladas por el tutelante.

4. Sentencias de tutela objeto de revisión

El Juzgado 58 Civil Municipal de Bogotá resolvió negar por improcedente la acción de tutela instaurada por Manuel Antonio Cuellar, al considerar que la tutela no cumplía con el requisito de subsidiariedad, puesto que el accionante había contado con oportunidades para controvertir la decisión de la administración tributaria, las cuales ya habían sido decididas por ésta última, por lo cual la tutela no podía ser utilizada para reabrir el debate en torno a la debida notificación del emplazamiento. Agregó que la acción no cumplía con el requisito de inmediatez ya que se interpuso cerca de 9 meses después de producida la decisión mediante la cual se confirmó el acto administrativo del 6 de mayo de 2002.

Esta providencia fue impugnada por el actor mediante escrito del 14 de julio de 2006, al considerar que la tutela sí es procedente puesto que el acto administrativo del 19 de octubre

de 2005 al resolver el recurso de revocatoria directa, mediante el cual no se agota la vía gubernativa,

“es irrecurrible y carente de acción judicial ante la jurisdicción contenciosa administrativa por ser dicho recurso un medio de impugnación con el cual no se agota la vía gubernativa y en consecuencia no es factible (sic) no demandable en acción de nulidad y restablecimiento del derecho por así prohibirlo el artículo 72 del CCA”.

El 22 de agosto de 2006 el Juzgado 8 Civil del Circuito de Bogotá (en segunda instancia) revocó la sentencia proferida dentro de la acción de tutela instaurada por el señor Cuellar y en consecuencia ordenó tutelar el derecho al debido proceso del accionante. Para fundamentar su decisión, consideró el Juzgado de segunda instancia que de acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario el emplazamiento para declarar debía ser notificado personalmente o por correo. En este último caso, y de conformidad con el artículo 566 del mismo estatuto, la notificación se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo del respectivo emplazamiento. No obstante, sostiene que de acuerdo con los artículos 2, 4, y 209 superiores debió la administración proceder a inaplicar el contenido del artículo 566. Sostiene el Juzgado 8:

“(…) en el caso sub- examine, que ante una norma de rango inferior como lo era el art. 566 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) evidentemente contraria a la Constitución, a los principios de la función administrativa, violatoria del derecho fundamental al debido proceso, desconocedora del derecho de defensa; con indiscutible respaldo constitucional había podido el ente administrador inaplicarla para darle prevalencia al derecho sustancial, a la efectividad de los derechos, cumpliendo así el cometido institucional de contribuir al cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

“(…)

“Bien en éste caso no se dio prevalencia a los principios constitucionales, tomando partido por el apego a la norma vigente, sin parar mientes en sus alcances, y consecuencias”.

A lo anterior agrega que la Administración Tributaria no cumplió con la carga de demostrar que la notificación se había realizado a través del correo, ya que correspondía a la misma cumplir con dicha carga al estar alegando a su favor la presunción de que trata el artículo

566 del Estatuto Tributario. En este orden de ideas, el juzgado de segunda instancia concluye que se vulneró el derecho al debido proceso del accionante pues la notificación del emplazamiento, acto indispensable para la legitimidad de la actuación posterior de la administración, no se realizó en legal forma.

Adicionalmente, sostiene que de la armonización de las normas distritales y nacionales en materia tributaria no queda duda de que la autoridad que decidió el recurso de reconsideración⁹ carecía de competencia para hacerlo. En efecto, de acuerdo con el análisis efectuado por el Juzgado Octavo, correspondía al Director de Impuestos Distritales decidir el recurso y no a la Subdirección Jurídica Tributaria, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 739 del Estatuto Tributario.

Finalmente, estima que la acción de tutela es procedente por cuanto

“se tiene que ante la administración el tutelante aquí agotó todos los recursos legales, tanto así que la revocatoria directa interpuesta fue definida por la entidad accionada el 13 de marzo de 2006, como la misma Directo Jurídica de la Secretaría de Hacienda lo informa (folio 46), así que para cuando provocó la tutela apenas habían transcurrido tres meses”.

En consecuencia ordenó a la Administración de Impuestos Distrital “declarar la nulidad de la liquidación oficial el aforo No. LOA 200222PEE20397 del 6 de mayo de 2002 y de la Resolución DDI 006060 del 19 de octubre de 2005”.

I. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia y trámite

Esta Corte es competente para conocer del fallo materia de revisión, de conformidad con lo establecido en los artículos 86 y 241-9 de la Constitución Política y en los artículos 31 a 36 del Decreto 2591 de 1991 y demás disposiciones pertinentes, así como por la escogencia del caso por la Sala de Selección.

1. Problema jurídico

Vistos los antecedentes, esta Sala debe determinar, en primer término, si la acción de tutela es el mecanismo idóneo para resolver el conflicto que se expone por parte del accionante. Si la respuesta es afirmativa, se deberá definir si la Subdirección de Impuestos de Propiedad de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, como lo sostiene el accionante, ha vulnerado su derecho fundamental al debido proceso.

1. Procedencia excepcional de la acción de tutela

A juicio del Juzgado 58 Civil Municipal de Bogotá la acción de tutela incoada por Marco Antonio Cuellar Gasca resulta improcedente por cuanto el accionante no hizo uso de los medios a su disposición para controvertir el acto administrativo proferido el 6 de mayo de 2002, los cuales resultaban idóneos para resolver el conflicto planteado en la demanda de tutela. Por su parte, el Juzgado 8 Civil del Circuito, mediante sentencia de segunda instancia del 22 de agosto de 2006, consideró que la tutela era procedente y que la Administración de Impuestos Distrital vulneró el derecho al debido proceso del accionante puesto que (i) la administración distrital no realizó legalmente el emplazamiento del contribuyente, aquí accionante; y (ii) el recurso de revocatoria directa interpuesto contra la liquidación oficial de aforo No. LOA 200222PEE20397 del 6 de mayo de 2002 fue decidido por una autoridad que carecía de competencia.

La afectación de un interés jurídico puede dar lugar a una violación legal o constitucional, según se lesione un derecho de rango legal o constitucional. En sede de tutela el juez tiene como función proteger a las personas que resultan agraviadas o amenazadas en sus derechos fundamentales. La controversia que suscita la liquidación oficial de aforo no necesariamente implica la amenaza o vulneración de derechos fundamentales individuales que puedan ser protegidos mediante la acción de tutela.

En el presente caso la Sala observa que la acción de tutela se ha originado en la imposición de una sanción pecuniaria por el no pago y la no declaración del impuesto predial que supera

los \$100'000,000.00, frente a lo cual la acción de tutela resulta, prima facie, improcedente para resolver el asunto por tratarse de una controversia de tipo legal que tiene señalada sus propios medios de defensa judicial. No corresponde al juez de tutela y por ende escapa al ámbito propio de la acción, pronunciarse acerca de asunto de índole legal como el aquí planteado, pues el mismo surge de la aplicación e interpretación de las diferentes normas tributarias vigentes al momento de la imposición de la sanción por parte de la administración relacionadas con la forma de realizar la notificación del emplazamiento del contribuyente y de la autoridad competente para decidir la solicitud de revocatoria directa.

En efecto, el accionante plantea que la administración tributaria no notificó en debida forma el emplazamiento para declarar, requisito éste sine qua non para proferir la liquidación oficial del impuesto. En su concepto, en la actuación de la administración se desconoció el contenido del artículo 113 del Decreto Distrital 807 de 1993, según el cual

“(…) las decisiones de la administración tributaria distrital relacionados con la determinación oficial de los tributos y la imposición de sanciones deberá fundamentarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por los medios de pruebas señalados en el inciso anterior o en el CPC cuando estos sean compatibles con aquellos”.

De acuerdo con la anterior norma, el accionante estima que la administración distrital de impuestos no podía dar aplicación al artículo 566 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la Subdirección de Impuestos estima que a la fecha en que se produjo el emplazamiento para declarar (10 de agosto de 2000), se encontraba vigente el artículo 566 del Estatuto Tributario y que, en consecuencia, le correspondía aplicarlo. En este orden de ideas, sostiene que la posterior declaratoria de inexecutable parcial de la norma mediante sentencia C-096 de 2001 no tenía el efecto retroactivo que le pretende dar el tutelante, de forma que las notificaciones que se hubieran efectuado por correo antes de dicha fecha perdieran todos sus efectos.

En este sentido, la notificación del oficio para emplazar se realizó el 18 de agosto de 2000, fecha para la cual el artículo 566 del Estatuto Tributario no había sido declarado parcialmente inexecutable. Este artículo establece:

“Artículo. 566. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante

envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”.

El aparte subrayado fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 de 2001 (M.P.: Álvaro Tafur Galvis), al considerar que

“El conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa y una condición para la existencia de la democracia participativa. Los actos de la administración solo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final, o en razón de que el administrado demostró su conocimiento (...)”

De forma que

“para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias”.

Es necesario reiterar que las sentencias de constitucionalidad rigen hacia el futuro por regla general, de forma que sólo tienen efectos retroactivos cuando la Corte expresamente le confiere a su sentencia alcances hacia el pasado, lo cual ha sucedido de manera excepcional, cuando en casos concretos se demuestra que están en juego valores constitucionales más importantes que la propia seguridad jurídica.¹⁰ En la sentencia C-096 de 2001 Corte no le otorgó efectos retroactivos a la declaratoria de inexecutable de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” contenida en el artículo 566 del

Estatuto Tributario.

La controversia planteada en la acción de tutela hace relación a la aplicación e interpretación de normas legales y reglamentarias en el tiempo y que se encontraban vigentes al momento en que se ordenó el emplazamiento del señor Cuellar, cuya solución corresponde al juez administrativo. En efecto, el accionante argumenta que al momento de realizarse la notificación del emplazamiento debió haberse dado aplicación al artículo 113 del Decreto Distrital 807 de 1993 e inaplicar el artículo 566 del Estatuto Tributario, a pesar de que para el 18 de agosto de 2000 no se había producido la sentencia C-096 de 2001. Por su parte, la administración afirma que aplicó esta última norma por encontrarse vigente al momento de producirse el oficio No. 06F03149 de 2000.

El problema de la competencia para decidir la revocatoria directa, al igual que el anteriormente planteado, alude al alcance del ordenamiento jurídico infraconstitucional. De una parte, el señor Marco Antonio Cuellar plantea que era deber de la Dirección Distrital de impuestos y no de la subdirección jurídica de la entidad resolver la solicitud de revocatoria directa, por cuanto la facultad reglamentaria atribuida a esta última dependencia fue exclusivamente para “asesorar” en el fallo de los recursos pero no decidirlos, según lo establece el artículo 19 del Decreto 270 de 2001. Por su parte, la Subdirección Jurídica sostiene que si tenía competencia para resolver la solicitud de revocatoria por cuanto la facultad para fallar los recursos que se interpongan se encuentra radicada en la Subdirección Jurídico Tributaria. De nuevo, esta controversia está referida a la interpretación y aplicación de las normas tributarias legales, cuya solución no le compete a la jurisdicción constitucional.

Los anteriores diferendos deber ser dilucidados por la propia administración o por la jurisdicción contenciosa administrativa. En este orden de ideas, la acción de tutela resulta improcedente por ausencia de una afectación grave e irremediable a los derechos fundamentales del peticionario.

La acción de tutela en este caso no sólo es improcedente por tratarse de una controversia infraconstitucional sino también por la existencia de otros medios de defensa judicial. El artículo 86 de la Carta Política dispone que la acción de tutela tiene carácter subsidiario, esto es, que existiendo otros mecanismos para la defensa de los derechos fundamentales del

accionante éste debe acudir a ellos. De forma que la acción de tutela sólo es procedente cuando el afectado no disponga de otro medio de defensa judicial para obtener la protección a sus derechos, o cuando existiendo éste, resulte imperiosa la intervención inmediata del juez de tutela para evitar la ocurrencia de un perjuicio irremediable. En particular, en sentencia T-214 de 2004 la Corte afirmó que es la jurisdicción contenciosa administrativa la llamada a conocer por excelencia las controversias que se generen con ocasión de actos de la administración:

“En principio, el ámbito propio para tramitar los reproches de los ciudadanos contra las actuaciones de la administración es la jurisdicción contenciosa administrativa quien está vinculada con el deber de guarda y promoción de las garantías fundamentales.¹¹ Es en este contexto donde demandados y demandantes pueden desplegar una amplia y exhaustiva controversia argumentativa y probatoria, teniendo a su disposición los diversos recursos que la normatividad nacional contempla. El recurso de amparo sólo será procedente, en consecuencia, cuando la vulneración de las etapas y garantías que informan los procedimientos administrativos haya sido de tal magnitud, que los derechos fundamentales de los asociados no cuenten con otro medio de defensa efectivo.¹² El recurso de amparo, como sucede en la hipótesis de protección de todos los derechos fundamentales, es subsidiario y residual, lo que implica que si la persona cuenta con un medio de defensa efectivo a su alcance o, habiendo contado con el mismo, de manera negligente lo ha dejado vencer, la tutela devendrá improcedente. En caso de existir otro medio de defensa, procede la tutela como mecanismo transitorio, para evitar un perjuicio irremediable¹³” (Citas dentro del texto original).

Por lo cual la Corte ha señalado que

“Aunque el derecho al debido proceso administrativo adquirió rango fundamental, ello no significa que la tutela sea el medio adecuado para controvertir este tipo de actuaciones. En principio, el ámbito propio para tramitar los reproches de los ciudadanos contra las actuaciones de la administración es la jurisdicción contenciosa administrativa. El recurso de amparo sólo será procedente, en consecuencia, cuando la vulneración de las etapas y garantías que informan los procedimientos administrativos haya sido de tal magnitud, que los derechos fundamentales de los asociados no cuenten con otro medio de defensa efectivo”.¹⁴

En esta medida si el afectado por una decisión administrativa que estima contraria al ordenamiento jurídico cuenta con la posibilidad de ejercer las acciones o recursos previstos para salvaguardar los derechos amenazados o vulnerados, el mecanismo de amparo constitucional no tiene la virtualidad de desplazarlos ni de convertirse en un recurso adicional o supletorio de las instancias propias de cada jurisdicción. Por todo lo anterior, y previo al análisis de fondo del conflicto planteado, debe el juez de tutela analizar si el ordenamiento jurídico tiene previstos otros medios de defensa judicial para la protección de los derechos fundamentales presuntamente vulnerados o amenazados, y si los mismos son lo suficientemente idóneos y eficaces para otorgar una protección integral.¹⁵

Aunado a lo anterior se tiene que analizar la procedibilidad de la acción de tutela cuando no obstante la existencia de recursos para la defensa de sus intereses el accionante no los ha ejercido. Sobre el particular la Corte ha afirmado:

Por su parte, la Sala Novena de Revisión en sentencia T-598 de 2003 reiteró la improcedencia de la acción de tutela cuando el accionante no ha hecho uso de los mecanismos ordinarios para la defensa de los sus derechos, así:

“En cuanto a los requisitos formales, la procedibilidad de la acción está condicionada a una de las siguientes hipótesis: a) Es necesario que la persona haya agotado todos los mecanismos de defensa previstos en el proceso dentro del cual fue proferida la decisión que se pretende controvertir mediante tutela. Con ello se busca prevenir la intromisión indebida de una autoridad distinta de la que adelanta el proceso ordinario, que no se alteren o sustituyan de manera fraudulenta los mecanismos de defensa diseñados por el Legislador, y que los ciudadanos observen un mínimo de diligencia en la gestión de sus asuntos, pues no es ésta la forma de enmendar deficiencias, errores o descuidos, ni de recuperar oportunidades vencidas al interior de un proceso judicial. b) Sin embargo, puede ocurrir que bajo circunstancias especialísimas, por causas extrañas y no imputables a la persona, ésta se haya visto privada de la posibilidad de utilizar los mecanismos ordinarios de defensa dentro del proceso judicial, en cuyo caso la rigidez descrita se atempera para permitir la procedencia de la acción. c) Finalmente, existe la opción de acudir a la tutela contra providencias judiciales como mecanismo transitorio a fin de evitar un perjuicio irremediable.

Dicha eventualidad se configura cuando para la época de presentación del amparo aún está pendiente alguna diligencia o no han sido surtidas las correspondientes instancias, pero

donde es urgente la adopción de alguna medida de protección, en cuyo caso el juez constitucional solamente podrá intervenir de manera provisional”¹⁷ (Subraya por fuera del texto original).

En particular, en materia tributaria el recurso de reconsideración y las acciones ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo son el mecanismo por excelencia para la defensa de los derechos que con ocasión de la actuación de la administración tributaria sean amenazados o vulnerados.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 54 del Decreto 401 de 1999,¹⁸ por medio del cual se modifica el inciso 1 del artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993, ante las decisiones que tome la administración Distrital es posible interponer el recurso de reconsideración. Establece la norma en mención:

“Artículo 54º.- Recursos de Reconsideración. El inciso 1 del artículo 104 del Decreto 807 de 1993 quedará así:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del presente Decreto y en aquellas normas del Estatuto Tributario Nacional a las cuales se remiten sus disposiciones, contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que aplican sanciones y demás actos producidos por la administración tributaria distrital, procede el recurso de reconsideración el cual se someterá a lo regulado por los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario Nacional”.

Por tanto, la vía gubernativa en materia tributaria está comprendida por el recurso de reconsideración, de forma que la misma se entiende agotada al cuando el recurso interpuesto se decide o cuando se vence el término de ejecutoria del acto administrativo sin que se hubiera interpuesto el recurso de reconsideración.¹⁹

El recurso de reconsideración es diferente a la solicitud de revocatoria directa, cuya procedencia se encuentra supeditada a que no se hayan interpuesto los recursos de la vía gubernativa²⁰ y cuya interposición no tiene la entidad de agotar la vía gubernativa.²¹ En este orden de ideas, el artículo 72 del Código Contencioso Administrativo advierte:

“Artículo 72. Efectos. Ni la petición de revocación de un acto ni la decisión que sobre ella

recaiga revivirán los términos legales para el ejercicio de las acciones contenciosas administrativas, ni darán lugar a la aplicación del silencio administrativo”.

A la luz del anterior análisis, se tiene que el accionante en este caso, actuando a través de su apoderado judicial, elevó solicitud de revocatoria directa, la cual fue decidida por la administración tributaria mediante Resolución DDI 006060 del 19 de octubre de 2005, no habiéndose con ello, se insiste, agotado la vía gubernativa. Es así como el señor Cuellar no hizo uso del recurso de reconsideración, sobre el cual expresamente el artículo tercero de la liquidación oficial de aforo No. LOA 200222PEE20397 del 6 de mayo de 2002 establece:

“Artículo Tercero. Informar al contribuyente que contra la presente Liquidación Oficial de Aforo procede el recurso de reconsideración de conformidad con lo establecido en el artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con los artículos 720-722 del Estatuto Tributario nacional, el cual deberá interponer dentro de los (2) meses siguientes a su notificación, ante el Grupo de Recursos de la Oficina Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos (...)”

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso el señor Cuellar contaba con la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración, del cuál no hizo uso. Al no haber hecho uso del recurso en mención y no haber agotado la vía gubernativa carece de la posibilidad legal de interponer las acciones ante la jurisdicción contenciosa administrativa ya que ello es requisito indispensable de acuerdo con lo prescrito por el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo. Sobre el particular, es preciso transcribir el análisis que efectuó la Corte en la sentencia C-319 de 200222 con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad del artículo en mención:

“(...) el agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal de la acción contenciosa administrativa, que no es otra cosa que la utilización de los recursos consagrados en la ley para controvertir los actos que profiere la administración y que afectan intereses particulares y concretos, a juicio de la Corte no contrarían la Constitución Política, sino por el contrario permiten dar plena eficacia a los principios, derechos y deberes consagrados en la Carta.

“En efecto, el agotamiento de la vía gubernativa como requisito de procedimiento establecido por el legislador, permite que el afectado con una decisión que considera

vulneratoria de sus derechos, acuda ante la misma entidad que la ha proferido para que ésta tenga la oportunidad de revisar sus propios actos, de suerte que pueda, en el evento en que sea procedente, revisar, modificar, aclarar e inclusive revocar el pronunciamiento inicial, dándole así la oportunidad de enmendar sus errores y proceder al restablecimiento de los derechos del afectado, y, en ese orden de ideas, se da la posibilidad a las autoridades administrativas de coordinar sus actuaciones para contribuir con el cumplimiento de los fines del Estado (art. 209 C.P.), dentro de los cuales se encuentran entre otros los de servir a la comunidad y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo (C.P. art. 2).

“Por su parte, el administrado en caso de no considerar acorde con sus pretensiones el pronunciamiento de la Administración una vez agotados los recursos de vía gubernativa, podrá poner en movimiento el aparato jurisdiccional mediante la presentación de la demanda ante la jurisdicción administrativa para que sea el juez el que decida finalmente sobre el derecho que se controvierte. Así, el cumplimiento de ese requisito fijado por la ley, constituye una garantía de más para que el administrado vea plenamente realizado su derecho fundamental al debido proceso”.

En este orden de ideas, no le cabe razón al tutelante ni al juzgado de segunda instancia cuando advierten que el accionante hizo uso de los mecanismos a su disposición y que acude a la acción de tutela como último mecanismo para restablecer la vulneración del derecho fundamental al debido proceso. Si bien el accionante acudió a la solicitud de revocatoria directa, eran el agotamiento de la vía gubernativa y especialmente la interposición ante la jurisdicción contenciosa administrativa de las acciones judiciales los mecanismos idóneos para controvertir la decisión de la administración tributaria.

Visto lo anterior, concluye la Sala que el accionante tenía un mecanismo de defensa en sede judicial para oponerse a la actuación de la entidad demandada. De esta manera, la presente acción no resulta ser procedente, pues, como arriba se dijo, ella no fue establecida como instancia supletiva cuando los mecanismos ordinarios de defensa judicial no han sido utilizados, ni como recurso para resucitar términos procesales prescritos, caducados o no usados adecuadamente por su titular. Ciertamente, lo que el señor Cuellar alega ante la jurisdicción constitucional (la falta de debida notificación del emplazamiento) hubiera podido ser planteado dentro del proceso administrativo que adelantaba la Subdirección de Impuestos Distrital, pero esta oportunidad no fue aprovechada. La falta de diligencia del

accionante para la interposición del recurso de reconsideración condujo a que no le fuera posible acudir ante la jurisdicción contenciosa administrativa y ejercer las acciones judiciales correspondientes.

Así, la Sala estima que en el presente caso no se reúnen las condiciones de procedencia de la acción de tutela, y por lo tanto procederá a revocar la sentencia de segunda instancia proferida el 22 de agosto de 2006 por el Juzgado 8 Civil del Circuito de Bogotá, dentro de la acción de tutela instaurada por Marco Antonio Cuellar Gasca contra la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital. En consecuencia, la Sala no entrará a analizar el fondo de la controversia planteada.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE:

Primero.- DECLARAR improcedente la acción de tutela incoada por Marco Antonio Cuellar Gasca contra la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

En consecuencia, REVOCAR el fallo proferido el 22 de agosto de 2006 en segunda instancia por el Juzgado 8 Civil del Circuito de Bogotá, dentro de la acción de tutela instaurada por Marco Antonio Cuellar Gasca contra la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital.

Segundo.- LÍBRESE por secretaría la comunicación prevista en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

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

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 Folios 41 y 42.

2 El emplazamiento fue enviado al contribuyente a la dirección anotada, por ser está la dirección registrada por el mismo en la declaración del impuesto predial de la vigencia de 1996, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Decreto Distrital 807 de 1993, que establece que para efectos de notificar actos administrativos de la administración de impuestos distrital se aplicará para el efecto lo establecido en los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional". A su turno, el artículo 565 establece: "Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente. || Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación".

3 Folios 2 al 6. La liquidación oficial de aforo se produce cuando el contribuyente obligado no cumple de forma voluntaria con sus deberes tributarios de declaración y pago, y en consecuencia le corresponde a la Dirección de Impuestos respectiva establecer el valor del impuesto y la sanción que corresponde.

4 Folios 7 al 13.

5 Este artículo establece: "Artículo 6.- Notificaciones. Para la notificación de los actos de la administración tributaria distrital serán aplicables los artículos 565, 566, 569, y 570 del

Estatuto Tributario Nacional”.

6 Folios 18 al 33.

7 Folios 45 al 59.

8 Esta norma establece: “Artículo. 566. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”. El aparte subrayado fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 de 2001 (M.P.: Álvaro Tafur Galvis).

9 Sobre el particular, la Sala precisa que el accionante no instauró recurso de reconsideración, como lo sostiene la segunda instancia, sino solicitud de revocatoria directa.

10 Ver entre otras las sentencias C-037 de 1994 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), C-387 de 1997 (M.P. Fabio Morón Díaz); C-482 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); C-870 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); C-500 de 2001 (M.P. Álvaro Tafur Galvis, S.P.V. Jaime Araujo Rentería), C-415 de 2002 (M.P. Eduardo Montealegre Lynet); T-147 de 2006 (M.P.: Manuel Jose Cepeda Espinosa) T-801 de 2006 (M.P.: Rodrigo Escobar Gil); y T-910 y T-920 de 2006 (M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa). En el numeral segundo de la sentencia C-096 de 2001 se dispuso “Segundo. Declararse inhibida para decidir respecto de la constitucionalidad del artículo 566 del Decreto 0624 de 1989, salvo respecto de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.” que se declara INEXEQUIBLE”. (M.P.: Álvaro Tafur Galvis).

11 En la SU-544 de 2001, esta Corporación indicó: “La acción de tutela como mecanismo transitorio únicamente opera cuando se amenaza un derecho fundamental y el juez tiene la posibilidad de adoptar una medida temporal de protección, para evitar un perjuicio irremediable. En materia de debido proceso administrativo, salvo que se trate de una serie de hechos concatenados, resulta en extremo difícil sostener que una persona se enfrenta a un posible perjuicio irremediable en razón al peligro de que el derecho se viole. La Corte no descarta la posibilidad, sin embargo, para que proceda, resulta necesario que la administración no haya adoptado la decisión, pues en tal caso, se estará frente a una violación y no ante la puesta en peligro del derecho.”

12 Al respecto pueden consultarse las sentencias T-045 de 1993, T-480 de 1993, T-554 de 1993, T-142 de 1995

13 Pueden Consultarse, entre otras, las sentencias T-468 de 1992, T-145 de 1993, T-225 de 1993, SU-1193 de 2000, T-751 de 2001.

14 Sentencia T-806 de 2004 (M.P.: Clara Inés Vargas Hernández). Sobre el carácter fundamental del derecho al debido proceso administrativo se puede consultar la sentencia C-597 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería).

15 Ver entre otras la sentencia T-353 de 2005. M.P.: Rodrigo Escobar Gil.

16 Sentencia T-083 de 1998 (M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz). En esta sentencia la Corte negó el amparo solicitado, al considerar que el accionante pretendía mediante la acción de tutela que se declarara la existencia de una vía de hecho configurada con base en la ocurrencia de irregularidades dentro de un proceso laboral. La Corte consideró que el mecanismo idóneo para la defensa de sus intereses era el recurso de apelación, el cual no había sido utilizado por el accionante.

17 Sentencia T-598 de 2003 (M.P.: Clara Inés Vargas Hernández). En este caso el accionante detentaba la condición de propietario de una cosecha de plátano ubicada dentro de un predio embargado dentro de un proceso ejecutivo singular, en el cual se libró mandamiento de pago y se decretó el embargo y secuestro del bien inmueble en el cual se encontraba la cosecha. En el curso de la diligencia de secuestro no se presentó ninguna oposición y posteriormente no se propuso el incidente de desembargo previsto en el numeral 8 del artículo 687 del Código de Procedimiento Civil. En igual sentido, en la sentencia T-702 de 2003 (M.P.: Clara Inés Vargas Hernández), la Corte sostuvo que “al margen de una posible falta de diligencia del apoderado, no puede olvidarse que la acción de tutela no fue diseñada para enmendar errores o descuidos, ni constituye una forma de recuperar oportunidades dejadas de utilizar en el curso de un proceso judicial, debiendo la Corte reiterar la posición asumida en la citada sentencia T-598 de 2003. Así las cosas, desde esta perspectiva resulta improcedente acudir a la tutela para controvertir la decisión del juzgado en el sentido de no tramitar el incidente de desembargo”.

18 Por el cual se actualiza y readecúa el Decreto Distrital 807 de 1993.

0 Ver el artículo 62 del CCA sobre la firmeza de los actos administrativos.

20 Artículo 70 del CCA.

21 Sobre el particular, en la sentencia C-485 de 2003 (M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra) la Corte se pronunció de la siguiente manera: “(...) los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales o las resoluciones que imponen sanciones pueden ser discutidos ante la misma Administración. A este respecto, el artículo 720 del Estatuto Tributario prescribe que contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones procede de manera general el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. Sólo en caso de que el contribuyente no interponga oportunamente los recursos por la vía gubernativa, el artículo 736 del Estatuto Tributario le permite solicitar la revocatoria directa dentro de los dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Agotada la vía gubernativa, tales actos administrativos pueden ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa. El artículo 730 del Estatuto en comento señala los casos en que ellos resultan nulos”.

22 M.P.: Alfredo Beltrán Sierra.