TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia T-092/24

ACCION DE TUTELA CONTRA ACTO ADMINISTRATIVO-Improcedencia por no cumplir con el requisito de subsidiariedad por cuanto accionante contaba con el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho

CARENCIA ACTUAL DE OBJETO-No se configura el hecho superado por acatar fallos de tutela

ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO-Medios de defensa

PUBLICIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO PARTICULAR Y CONCRETO-Notificación

POTESTAD SANCIONADORA-Sujeta a términos de prescripción

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA T-092 DE 2024

Referencia: expediente T-9.665.699

Acción de tutela instaurada por el señor Javier Mauricio Quiñones en representación del Grupo Energía Bogotá S.A E.S.P. en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Magistrada sustanciadora:

Natalia Ángel Cabo.

Bogotá, D. C., dos (2) de abril de 2024.

La Sala Primera de Revisión, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, profiere la siguiente:

SENTENCIA

en el proceso de revisión de las sentencias proferidas, en primera instancia, por el Juzgado Veintisiete de Familia de Bogotá, el 26 de junio de 2023, y, en segunda instancia, por la Sala de Familia del Tribunal Superior del Distrito Bogotá, el 31 de julio de 2023 dentro de la acción de tutela promovida por el señor Javier Mauricio Quiñones, como representante legal del Grupo de Energía Bogotá en contra de la DIAN.

La Sala de Selección de Tutelas Número Diez seleccionó el expediente de la referencia por medio de auto del 30 de octubre de 2023. La sustanciación de su trámite fue asignada por sorteo a la suscrita magistrada, quien preside la Sala Primera de Revisión.

I. I. ANTECEDENTES

A. A. Hechos

1. 1. El Grupo de Energía Bogotá S.A E.S.P. (en adelante GEB) es una sociedad por acciones, constituida como empresa de servicios públicos y conformada por más de un 50% de aportes públicos.

2. El GEB narra en el escrito de tutela que, el 20 de noviembre del 2020, la DIAN inició un proceso sancionatorio en materia cambiaria y formuló cargos en contra de dicho grupo por presuntamente haber infringido los artículos 3, 7 y 23 de la Resolución Externa 8 del 5 de mayo del 2000.

3. El 19 de enero de 2021, quien era el representante legal del GEB para dicho momento presentó respuesta al pliego de cargos formulado por la DIAN. Mediante este escrito, el representante le informó a la DIAN cuáles serían las direcciones de notificación, así: “la siguiente dirección física y electrónica como dirección de notificaciones la Carrera 9 # 73 – 44 Piso 6 de Bogotá D.C. y el correo electrónico jarias@geb.com.co”.

4. El 6 de septiembre de 2022, la DIAN envió y notificó al correo electrónico “jarias@geb.com.co” la Resolución No. 601-004649 por medio de la cual la DIAN le impuso al GEB una sanción cambiaria por un total de $29.335.720.885 de pesos colombianos.

5. El GEB adujo en la tutela que esta entidad nunca recibió la notificación de la Resolución No. 601-004649 del 6 de septiembre de 2022, pues la cuenta de correo electrónico

“jarias@geb.com.co” no estaba habilitada para el momento en que fue enviado el correo electrónico por parte de la DIAN. Según la acción de tutela, el señor que fungía como representante legal del GEB se desvinculó de la empresa el 9 de mayo de 2022. Por esa razón, el correo electrónico “jarias@geb.com.co” fue deshabilitado “de forma definitiva el 12 de mayo del 2022”. Por ello ningún mensaje que fuera enviado a dicho correo electrónico podría ser recibido.

6. El señor Javier Mauricio Quiñones, representante legal del GEB, conoció el contenido de la resolución sancionatoria de la DIAN el 18 de noviembre del 2022, posterior a una solicitud que el señor Quiñones envió a la DIAN requiriendo una copia del expediente del proceso sancionatorio.

7. Por esa razón, el GEB interpuso el recurso de reconsideración en contra de la resolución sancionatoria solo hasta el 23 de diciembre del 2023. A juicio del accionante, los términos para interponer el recurso de reconsideración empezaron a correr a partir del 18 de noviembre, fecha en la cual el accionante conoció el contenido de la resolución sancionatoria y no el 6 de septiembre, cuando presuntamente fue enviada y notificada la resolución por parte de la DIAN. Igualmente, en este recurso, el GEB le explicó a la DIAN lo sucedido con el correo electrónico del antiguo representante legal y anexó un dictamen técnico elaborado por un ingeniero que está vinculado a la firma de servicios forenses y de seguridad de información Kroll Associates Colombia S.A., con el fin de sustentar su posición sobre el correo electrónico deshabilitado.

8. Sin embargo, la DIAN rechazó de plano el recurso mencionado por haber sido elevado de manera extemporánea. La entidad decidió rechazar el recurso de reconsideración a través de la Resolución 002013 del 7 de marzo del 2023. La DIAN consideró que “no estaba debidamente acreditado que el correo electrónico enviado por la [a]dministración el 6 de septiembre de 2022 […] hubiese sido rechazado, por lo que esta notificación tiene plena validez”.

B. Fundamentos de la solicitud de tutela

9. Por las razones expuestas, el GEB interpuso la acción de tutela en contra de la DIAN al considerar que dicha entidad vulneró su derecho al debido proceso. El grupo accionante argumenta que la DIAN realizó una indebida notificación de la resolución sancionatoria, lo

cual le impidió al GEB materializar sus derechos a la defensa, a la contradicción y a la impugnación. Igualmente, el GEB estima que la entidad accionada también desconoció la obligación constitucional de dar publicidad a las actuaciones administrativas y las decisiones que se toman en el marco de los procedimientos administrativos.

10. El GEB resaltó en su escrito de tutela que este caso en particular cobra relevancia constitucional, debido a que la jurisprudencia de la Corte Constitucional resalta que la notificación de los actos administrativos de carácter particular "tiene como finalidad garantizar el conocimiento de la existencia de un proceso o actuación administrativa y de su desarrollo, de manera que se garanticen los principios de publicidad, de contradicción y, en especial, de que se prevenga que alguien pueda ser condenado sin ser oído".

11. En este mismo sentido, el grupo accionante afirmó que la DIAN desconoció el artículo 566-1 del Estatuto Tributario, por medio del cual se regula la notificación electrónica. Para el GEB, los términos descritos en dicho artículo comienzan a transcurrir a partir de la entrega del correo electrónico que notifica un acto administrativo, situación que nunca ocurrió en este caso, pues el correo al que fue notificado el GEB estaba deshabilitado para el día 6 de septiembre de 2022, fecha en la que el acto administrativo de la DIAN fue presuntamente enviado.

12. Por estas razones, el grupo accionante solicitó en su escrito que se tutele su derecho al debido proceso en el marco del proceso sancionatorio cambiario identificado con radicado No. M-2015-2020-0056. Igualmente, el GEB pidió que el juez de tutela le ordene a la DIAN que deje sin efectos la Resolución No. 002013 del 7 de marzo de 2023, mediante la cual se tuvo por extemporáneo el recurso de reconsideración presentado por el GEB el 23 de diciembre de 2023 y, en su lugar, admita el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la sanción impuesta.

Respuesta de la DIAN

13. En la respuesta emitida por la DIAN, la entidad planteó dos argumentos. Primero, la accionada señaló que la acción de tutela no es procedente. Segundo, la entidad argumentó que no violó los derechos fundamentales del GEB.

14. En este sentido, la DIAN resaltó que de acuerdo al artículo 86 y la Sentencia T-002 de 2019 de la Corte Constitucional, este Tribunal reconoció que la tutela no es el mecanismo idóneo y eficaz para demandar un acto administrativo de carácter particular. La entidad resaltó que el accionante pudo acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para cuestionar la resolución del 7 de marzo de 2023.

15. Por otro lado, la entidad accionada resaltó que la notificación de la resolución sancionatoria del 6 de septiembre de 2022 se realizó de acuerdo a lo establecido por la ley. En particular, para la accionada la notificación cumplió con lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del Decreto 2245 de 2011, así como lo contenido en el artículo 566-1 del Estatuto Tributario, la Resolución 038 de 2020 de la DIAN y el Oficio No. 100208192-1142 del 13 de septiembre de 2022 de la DIAN.

16. Adicionalmente, la DIAN argumentó que el GEB cometió un error al no informar a la administración sobre el cambio de correo electrónico al cual debían ser notificadas las actuaciones en el marco del proceso sancionatorio. En este sentido, para la entidad accionada el GEB no puede "alegar su propia culpa a favor", en los términos de la Sentencia T-122 de 2017. La DIAN resaltó que la entidad obró correctamente al notificar la resolución sancionatoria al correo electrónico que el propio GEB informó y al cual solicitó ser notificado. Por último, la entidad afirmó que "tiene la obligación de respetar la dirección procesal informada por el contribuyente" según el artículo 563 del Estatuto Tributario.

C. Fallos de tutela bajo revisión

Primera instancia – Juzgado Veintisiete de Familia de Bogotá

17. El trámite de tutela le correspondió en primera instancia al Juzgado Veintisiete de Familia de Bogotá. Por medio de la Sentencia del 26 de junio de 2023, el Juzgado amparó los derechos del GEB. Para llegar a esta conclusión, el Juzgado Veintisiete consideró, primero, que el grupo accionante no tenía otro medio ordinario para solicitar el amparo de sus derechos. Segundo, el juez concluyó que se acreditaba un perjuicio irremediable en el presente caso, pues "las consecuencias de la decisión cuestionada resultan ser por supuesto lesivas al interés de la actora como quiera que el contenido del acto administrativo da cuenta de la sanción pecuniaria impuesta en el proceso adelantado por la División de Gestión de

Control Cambiario de la DIAN".

18. Igualmente, el juez en primera instancia consideró que la DIAN desconoció el artículo 46.3 de la Ley 1111 de 2006 y el artículo 15 del Decreto 2245 de 2011. El Juzgado resaltó que dichas normas aclaran que la notificación electrónica se entenderá surtida cuando haya acuse de recibo por parte del destinatario. El juez consideró que en el presente caso el destinatario no acusó recibo del correo electrónico por medio del cual se notificó la resolución sancionatoria y, por ende, el juez de tutela debe entender que no se dio "el perfeccionamiento de la notificación".

19. En consecuencia, el juez en primera instancia le ordenó a la DIAN que, dentro de las 48 horas siguientes a la comunicación de dicha sentencia, dispusiera el trámite necesario para la notificación en debida forma de la resolución sancionatoria, al correo electrónico que solicitara el accionante.

Escrito de impugnación

20. El 28 de junio del 2023, la DIAN impugnó la sentencia de primera instancia. En dicho escrito, la entidad accionada consideró que el juez de primera instancia "asumió de plano […] que la notificación de la resolución se produjo de manera irregular", pues según la entidad el juez no tuvo en cuenta los argumentos presentados por la DIAN en su escrito de contestación a la acción de tutela.

21. Igualmente, la DIAN resaltó que el juez cometió un error al determinar que no se había configurado la notificación electrónica. Para la entidad, la notificación electrónica se entiende surtida con "el registro electrónico de la fecha y hora en la que tenga lugar la recepción en la dirección o sitio electrónico", de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 1111 de 2006.

22. En este mismo sentido, la accionada consideró que el juez de primera instancia desconoció la reglamentación propia del proceso sancionatorio administrativo. Para la DIAN el Juzgado no tuvo en cuenta los artículos 14 y 15 del Decreto Legislativo 2245 de 2011 y el artículo 566-1 del Estatuto Tributario.

23. Adicionalmente, la entidad reiteró que el proceso no cumple con el requisito de

subsidiariedad, de acuerdo a la Sentencia SU-111 de 1997. Por otro lado, a juicio de la DIAN, el juez de primera instancia tampoco tuvo en cuenta que la tutela no es procedente como un mecanismo transitorio porque dicho mecanismo no debe proteger “un descuido propio”, como ocurre en este caso, pues era deber del GEB notificar a la DIAN cuál era la nueva dirección de correo electrónico en la cual recibiría comunicaciones judiciales.

Segunda Instancia

24. La Sala de Familia del Tribunal Superior de Bogotá, por medio de la Sentencia del 31 de julio de 2023, decidió confirmar la sentencia de primera instancia. El Tribunal consideró que la notificación que realizó la DIAN sobre la resolución sancionatoria no cumplió con los requisitos legales, estipulados en la Ley 1111 de 2006. Según el Tribunal, dicha ley dispone que, para que la notificación electrónica se entienda surtida, el destinatario del mensaje deberá acusar recibo de esta.

25. En este caso, el juez en segunda instancia concluyó que como el GEB no acusó recibo debido a que el correo al cual fue notificada la resolución sancionatoria estaba deshabilitado, no se puede entender que el GEB fue notificado del contenido de esa resolución de manera correcta.

D. Actuaciones en sede de revisión

26. El 19 de diciembre de 2023, el representante legal del GEB envió un comunicado al despacho sustanciador, por medio del cual indicó que el 3 de noviembre de 2023 la DIAN revocó la resolución sancionatoria del 6 de septiembre de 2022 a través de la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023. Según el accionante, la sanción cambiaria fue revocada por la DIAN debido a que dentro del proceso sancionatorio quedó en evidencia que aplicaba una causal de prescripción de la acción sancionatoria.

27. De acuerdo a la literalidad del documento enviado por el GEB, en la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023, la DIAN señaló que “[…] es obligatorio para la Administración cumplir con las normas que regulan los términos de prescripción-preclusivos-, por lo que le asiste razón a la recurrente y en consecuencia, el acto administrativo recurrido deberá ser revocado”. Por esta razón, el accionante considera que “que la vulneración al derecho fundamental al debido proceso del GEB fue superada por los propios actos de la DIAN”.

28. De conformidad con los artículos 19 y 21 del Decreto 2591 de 1991, así como 64 y 65 del Acuerdo 02 de 2015, el 18 de enero del presente año la magistrada sustanciadora ordenó el recaudo de pruebas adicionales, con el objetivo de contar con mayores elementos de juicio para resolver la presente tutela. En este sentido, y en razón a la intervención del GEB del 19 de diciembre del 2023, el despacho le ordenó tanto a la DIAN como al GEB el envío de la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023, por medio de la cual la DIAN revocó la Resolución sancionatoria 601-004649 del 6 de septiembre de 2022; al igual que les solicitó a las partes el envío del expediente completo del proceso administrativo cambiario identificado con radicado No. M-2015-2020-0056.

29. En respuesta al auto de recaudación de pruebas del 18 de enero del 2024, el miércoles 23 de enero la DIAN le envió al despacho sustanciador una primera parte del expediente del proceso administrativo cambiario. Posteriormente, el 30 de enero la entidad envió otros documentos relacionados con el proceso administrativo cambiario. Dentro de los archivos enviados la Sala no encontró la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023.

30. Por su parte, el 24 de enero el GEB envió la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023. Así como la citación para la notificación del contenido del mencionado acto administrativo.

31. Por último, el 1 de febrero tanto el GEB como la DIAN se pronunciaron sobre el traslado de las pruebas recaudadas. Por un lado, el GEB resaltó que la DIAN no cumplió con las órdenes dadas por la magistrada sustanciadora en el auto de pruebas, pues no envió el expediente del proceso administrativo sancionatorio completo y envió algunos documentos por fuera del término. El accionante resaltó que en los documentos enviados por la DIAN no se encontraba la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023.

32. Por su lado, la DIAN consideró que el fallo de segunda instancia dentro del proceso de tutela “desconoció de manera flagrante lo dispuesto en el artículo 86 de la Constitución Política y el artículo 6 del Decreto 2591 de 1991 frente a los requisitos de procedencia de la acción de tutela. En el caso concreto, para la accionada la acción constitucional “debió ser declarada improcedente […] ya que [el accionante] tenía la posibilidad de acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa […] y dejó vencer el término”. Por último, la DIAN resaltó que la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023 “no se encuentra relacionada

con los hechos que son materia de revisión”.

E. Pruebas relevantes que obran en el expediente

33. En el expediente digital en referencia se encuentran los siguientes documentos que obran como elementos probatorios:

(a) Resolución 601-004649 del 6 de septiembre de 2022 de la DIAN, por medio de la cual se impone una sanción cambiaria.

(a) Recurso de reposición interpuesto por el GEB en contra de la resolución de la DIAN que impone una sanción cambiaria.

(a) Copia de un correo que fue enviado el día lunes 16 de mayo de 2022 a varios remitentes del GEB incluida la dirección jarias@geb.com.co y en el cual consta que ese mensaje “no se pudo entregar el mensaje” al correo mencionado.

(a) Informe pericial de la empresa Kroll sobre la fecha en que presuntamente quedó deshabilitada la cuenta de correo electrónico “jarias@geb.com.co”.

(a) Resolución 002013 del 7 de marzo de 2023 de la DIAN por medio de la cual se rechaza el recurso de reconsideración interpuesto por el GEB en contra de la resolución que impone una sanción cambiaria.

(a) Ciertos documentos del proceso sancionatorio cambiario identificado con radicado No. M-2015-2020-0056.

(a) Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023 por medio de la cual la DIAN decide revocar la Resolución 601-004649 del 6 de septiembre de 2022.

II. CONSIDERACIONES

A. Competencia

34. La Sala Primera de Revisión de la Corte Constitucional es competente para conocer los fallos de tutela proferidos dentro del trámite de la referencia. Esto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 86 y 241, numeral 9, de la Constitución Políticia, en concordancia

con los artículos 31 a 36 del Decreto 2591 de 1991.

B. Asunto objeto de revisión y planteamiento del problema jurídico

35. El GEB presentó una tutela en contra de la DIAN, por considerar que esta entidad vulneró su derecho al debido proceso al no haber notificado de manera correcta la resolución por medio de la cual la entidad sancionó al grupo accionante en el marco de un proceso cambiario. Para el GEB, la indebida notificación de este acto administrativo repercutió directamente en la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, pues la DIAN rechazó de plano el recurso de reconsideración que interpuso el GEB en contra de la resolución sancionatoria cambiaria por presuntamente haber sido elevado de manera extemporánea.

36. La principal divergencia entre las partes radica en la efectiva notificación del acto administrativo. Por un lado, la DIAN argumenta que notificó correctamente la resolución sancionatoria, pues la envió a la dirección de correo electrónico a la que el GEB solicitó ser notificado, que era "jarias@geb.com.co". Por otro lado, el GEB afirma que no recibió el correo por medio del cual la DIAN envió y notificó la Resolución 601-004649 del 6 de septiembre de 2022 de la DIAN. El GEB aduce que para el día 6 de septiembre de 2022, fecha en la que fue enviada y notificada la mencionada resolución, el correo electrónico "jarias@geb.com.co", ya no estaba habilitado porque la persona a quien pertenecía dicho correo se desvinculó del GEB el 9 de mayo de 2022.

37. Ahora bien, durante el trámite de revisión del proceso de tutela ante la Corte Constitucional, el GEB le indicó a este Tribunal que la DIAN revocó la Resolución No. 601-004649 de 2022, debido a que en el marco del proceso sancionatorio el GEB logró evidenciar que aplicaba una causal de prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN. Por esa razón, para el GEB "la vulneración al derecho fundamental al debido proceso […] fue superada por los propios actos de la DIAN" .

38. En este sentido, a partir de los hechos y de las pruebas recaudadas en el trámite de revisión del proceso de tutela, la Sala Primera de Revisión de la Corte Constitucional debe analizar si en el presente caso se configura una carencia actual de objeto.

C. Cuestión previa: sobre la posible existencia de carencia actual de objeto

39. Según la Constitución y la reiterada jurisprudencia de la Corte Constitucional, el objetivo de la acción de tutela es lograr la protección y garantía inmediata de los derechos fundamentales cuando éstos resulten vulnerados o amenazados por la acción o la omisión de cualquier autoridad pública. Ahora bien, las circunstancias en virtud de las cuales se presentó la presunta amenaza o la vulneración de los derechos fundamentales pueden sufrir una alteración o, en efecto, desaparecer, de forma tal que la solicitud de amparo pierda su razón de ser. Este cambio o desaparición de circunstancias se puede presentar bien sea porque se ocasiona el daño alegado, situación que se conoce como daño consumado; porque se satisfizo la protección y la garantía del derecho fundamental amenazado, lo que produce un hecho superado; o porque ocurre una situación externa que hace que la tutela ya no sea necesaria, evento que se conoce como hecho sobreviniente.

40. En particular, el daño consumado corresponde a la situación en la que se afectan de manera definitiva los derechos del accionante, es decir que "se ha perfeccionado la afectación que con la tutela se pretendía evitar". Cuando esto ocurre, no es factible que el juez de tutela ordene retrotraer la situación para evitar que la vulneración se concrete, pues el daño es irreversible. Si el daño es susceptible de ser interrumpido, retrotraído o mitigado por una orden judicial, el juez no podrá declarar la carencia actual de objeto.

41. En la Sentencia SU-522 de 2019, la Corte unificó ciertos aspectos de la carencia actual de objeto. En este fallo, la Corte analizó la tutela que interpuso un congresista en contra de una decisión de la Corte Suprema de Justicia por considerar que ésta no era el juez natural para conocer de su caso. Al analizar la configuración de la carencia actual de objeto por daño consumado, la Sala Plena de la Corte Constitucional consideró que cuando el daño es irreversible, el juez de tutela podrá decidir de dos maneras. Primero, si al interponer la tutela es claro que el daño se configuró, el juez debe declarar improcedente el mecanismo. Por otro lado, si el daño se consuma durante el trámite judicial, sea en primera o segunda instancia o durante el trámite de revisión, el juez podrá dar órdenes adicionales para proteger "la dimensión objetiva del derecho" para evitar repeticiones e identificar a las entidades responsables del daño.

42. Por su parte, el hecho superado se configura cuando las acciones u omisiones de una entidad, que en un principio amenazaron la protección de un derecho fundamental, desaparecen por iniciativa propia del accionado. Es decir, la parte accionada, por voluntad

propia, satisface de forma completa la pretensión del demandante antes de que el juez de tutela se pronuncie al respecto. Bajo estas circunstancias, la orden que podría impartir el juez pierde su razón de ser porque los derechos del accionante ya no se encuentran en riesgo.

43. Con respecto a la configuración de un hecho superado, la Corte ha considerado que, a pesar de que no es perentorio que el juez de tutela haga un pronunciamiento de fondo cuando encuentra que se dio este fenómeno, el juez, en especial la Corte Constitucional, podrá emitir un pronunciamiento de fondo cuando lo considere necesario, como por ejemplo para llamar la atención sobre la falta de conformidad constitucional de la situación que originó la tutela y tomar medidas para que los hechos vulneradores no se repitan.

44. En este mismo sentido, la Corte podría analizar de fondo el caso para advertir la inconveniencia de su repetición y para avanzar en la comprensión de un derecho fundamental. Igualmente, la Corte podrá entrar a analizar de fondo un caso en particular, a pesar de concluir que hay carencia actual de objeto por hecho superado, cuando este Tribunal considere que debe corregir las decisiones de los jueces de instancia.

45. Por último, la tercera causal para declarar la carencia actual de objeto es el hecho sobreviniente. Esta figura ocurre cuando un tercero ha logrado que la pretensión de la tutela se satisfaga en lo fundamental, cuando es imposible proferir alguna orden por razones que no son atribuibles a la entidad demandada, entre otras hipótesis posibles. Esto puede suceder antes de la decisión de los jueces de instancia del proceso de tutela o durante el trámite de revisión que realiza la Corte Constitucional. La categoría de hecho sobreviniente como causal de configuración de la carencia actual de objeto no es homogénea ni delimitada. Es decir, el juez puede decretar la configuración de la carencia actual de objeto por diversas razones, que no han sido necesariamente nominadas a través de la jurisprudencia.

46. Igualmente, cabe anotar que la configuración de carencia actual de objeto por hecho sobreviniente, al igual que en el hecho superado, no impide que, en ciertos casos, la Corte Constitucional decida analizar de fondo una situación en particular. Como se explicó previamente, la Corte podrá estudiar un caso en concreto con el objetivo de avanzar en la comprensión de un derecho fundamental, corregir las decisiones de los jueces de instancia o para tomar medidas frente a protuberantes violaciones de los derechos fundamentales. Por último, para que el juez constitucional pueda declarar que se configuró carencia actual de

objeto por hecho sobreviniente, este tiene el deber de revisar que todas las pretensiones del accionante se satisficieron completamente.

47. Algunos ejemplos de la configuración de un hecho sobreviniente es cuando el accionante decide resolver por sí mismo la situación que lo llevó a interponer la tutela. Por ejemplo, en la Sentencia T-481 de 2016 la Corte analizó la tutela que interpuso un hombre de la tercera edad en contra de su EPS, pues requería que esa entidad le garantizara un transporte seguro e intermunicipal para poder asistir a sus citas médicas. En ese caso, la Corte concluyó que había ocurrido un hecho sobreviniente porque el accionante y su familia se mudaron de municipio para que el señor pudiera asistir a las citas médicas sin afectar su estado de salud por tener que cursar trayectos muy largos y peligrosos para llegar a sus revisiones médicas. Otro ejemplo se da a través de la Sentencia T-016 de 2023. Allí, la agente oficiosa de un menor, por iniciativa propia, logró un acuerdo de pago con el colegio al cual había demandado por no dejar que su hija asistiera a clases por falta de pago de la matricula.

49. Ahora bien, tal y como se puede apreciar en la siguiente tabla, la Corte Constitucional no tiene aún una jurisprudencia unificada respecto de si las actuaciones desplegadas en cumplimiento de una decisión judicial pueden constituir un hecho sobreviniente que dé lugar a declarar la carencia actual de objeto:

Primera posición. El hecho sobreviniente se puede configurar cuando un juez decide intervenir a favor del accionante, siempre que dicha autoridad no haya actuado en el marco del proceso que revisa la Corte Constitucional

Número de sentencia

Sala de revisión

Hechos

Decisión

T-060 de 2019

Sala Cuarta de Revisión

La Sala Cuarta de Revisión estudió una tutela en la cual dos personas privadas de la libertad solicitaron el traslado de centro carcelario pero antes de que la Corte decidiera el juez penal ordinario decretó la libertad de los accionantes.

La Corte declaró la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente sobre el caso de uno de las personas que estaban privadas de la libertad debido a que el señor fue puesto en libertad por orden de una autoridad judicial.

T-017 de 2020

Sala Cuarta de Revisión

La Corte revisó un caso de un senador electo que no se había podido posesionar en su curul debido a que estaba privado de la libertad.

En este caso, la Corte decretó que se configuró una carencia actual de objeto porque el accionante se pudo posesionar en el Congresos debido a una orden de libertad emitida a su favor por la Corte Suprema de Justicia, en el marco de un proceso penal ordinario.

T-455 de 2021

Sala Novena de Revisión

La Corte resolvió una tutela interpuesta en contra de una providencia judicial. La pretensión principal en este caso es que un juez de familia desconoció los derechos fundamentales de una menor al conceder ciertos argumentos de impugnación de paternidad que iban en contra de sus intereses.

En esta sentencia, la Sala Novena indicó que se puede presentar carencia actual de objeto por hecho sobreviniente en cumplimiento de órdenes judiciales. Para ello, destacó que esta situación se puede presentar por órdenes de tutela y por órdenes pronunciadas en el marco de procesos judiciales ordinarios. Respecto a las órdenes contenidas en sentencias de tutela, la Corte citó las providencias T-004 de 2019, T-364 de 2019 y T-460 de 2019. En todas estas las sentencias de tutela que derivaron en un hecho sobreviniente fueron emitidas en procesos de tutela diferentes al que le correspondía a la Corte revisar. Igualmente, en la T-455 de 2021, la Corte concluyó que se configuró un hecho sobreviniente porque en el

marco de un proceso de tutela ajeno al que revisó la Corte, se resolvieron las pretensiones del accionante.

T-047 de 2023

Sala Séptima de Revisión

En esta decisión, la Sala Séptima de Revisión conoció 4 casos por medio de los cuales los accionantes solicitaron el amparo de su derecho fundamental a la salud. En concreto, los actores solicitaron al juez de tutela que le ordenara a sus respectivas EPS que autorizaran y prestaran el servicio de transporte urbano o intermunicipal, con la finalidad de acceder a tratamientos y procedimientos prescritos por los médicos tratantes adscritos a las respectivas entidades.

En el primero de los cuatro casos analizados, la Corte encontró que se configuró carencia actual de objeto por hecho sobreviniente. Esto debido a que la Sala Séptima evidenció que el accionante en ese caso interpuso dos tutelas previas a la que analizó la Corte en la Sentencia T-047 de 2023. En uno de esos procesos previos de tutela, el juez de segunda instancia amparó el derecho a la salud del accionante y le solicitó a la EPS correspondiente que le otorgara el transporte requerido. Por eso, al analizar el caso posterior, la Corte encontró que la pretensión de ese accionante ya había quedado satisfecha a causa de la orden de ese juez de tutela. En consecuencia, la Sala Séptima de Revisión decretó la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente.

T-070 de 2023

Sala Novena de Revisión

En este caso la Corte analizó la petición de un docente de ser trasladado de municipio para ejercer sus funciones, pues en donde se encontraba el accionante era sujeto de amenazas que atentaban en contra de su seguridad e integridad personal.

La Corte consideró que se configuró una carencia actual de objeto por hecho superado, debido a que antes de que la Corte se pronunciara, un juez de tutela diferente al que conoció de los hechos de la tutela que conllevaron a la Sentencia T-070 de 2023, ya había ordenado el traslado.

Segunda posición. El hecho sobreviniente sí se puede configurar cuando un juez de instancia del proceso de tutela revisado decide a favor del accionante

Número de sentencia

Sala de revisión

Hechos

Decisión

T-412 de 2020

Sala Cuarta de Revisión

La accionante adquirió ciertas obligaciones crediticias con Credivalores las cuales fueron respaldadas con unas pólizas de seguro. A raíz de un diagnóstico de un tumor maligno, la accionante no pudo cumplir con el pago de las cuotas. Por ello, ella solicitó hacer efectivas las pólizas de seguro por incapacidad total y permanente. No obstante, dicha solicitud fue negada por Credivalores, que condicionó el inicio de los trámites para hacer efectivas las pólizas de seguro a que la accionante allegara un dictamen de pérdida de la capacidad laboral igual o superior al 50%.

La Sala Cuarta de Revisión declaró la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente debido a que consideró que la vulneración del derecho cesó a causa del cumplimiento de la orden judicial del juez de segunda instancia del proceso de tutela.

T-099 de 2023

Sala Segunda de Revisión

La agente oficiosa de un señor de la tercera edad con ciertas enfermedades, interpuso una acción de tutela en contra de su EPS para que ésta le diera los medicamentos que le fueron prescritos por el médico tratante, así como el reconocimiento de otros servicios en salud.

T-239 de 2023

Sala Segunda de Revisión

En este caso, la Sala Segunda de Revisión revisó una tutela interpuesta por una señora que le solicitó al Instituto Colombiano del Dolor (INCODOL) que le realizara el proceso de eutanasia, avalado por el Comité Científico Interdisciplinario.

En esta ocasión, la Corte Constitucional decidió que se configuró carencia actual de objeto por hecho sobreviniente, debido a que el juez de primera instancia del proceso de tutela bajo revisión de la Corte, concedió las pretensiones de la accionante y el INCODOL no impugnó ni solicitó la revisión del fallo por parte de la Corte Constitucional. El proceso de eutanasia se llevó a cabo el 8 de enero de 2022, por lo que para la Corte en sede de revisión era imposible retrotraer la orden del juez de instancia.

T-418 de 2023

Sala Cuarta de Revisión

La accionante de esta tutela demandó a su EPS con el objetivo de que el juez de tutela para que se ampararan sus derechos fundamentales a la autonomía de la voluntad, a la salud, a la igualdad, a la no discriminación, los derechos sexuales y reproductivos, el acceso a la administración de justicia, la vida digna y la integridad personal y, en consecuencia, se ordenara esencialmente a la entidad garantizar el acceso efectivo a la interrupción voluntaria del embarazo.

La Corte consideró que en el presente caso se configuró carencia actual de objeto por hecho sobreviniente debido a que, por una medida provisional dictada por el juez de instancia del procedimiento de tutela, que ordenó a que la entidad accionada le otorgara una cita sicológica a la accionante para avanzar en el cumplimiento de las pretensiones de la tutela. Derivado de esta cita sicológica, la accionante decidió seguir con su embarazo. En esta sentencia, se reiteran las reglas creadas en la Sentencia T-239 de 2023 sobre la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente cuando se da por orden del juez de tutela de instancia.

T-568 de 2023

Sala Quinta de Revisión

En esta oportunidad, dos personas de especial protección constitucional solicitaron ante el Ejército Nacional una petición para que se les reconociera la pensión de sobreviviente, debido a que su hijo murió en combate y ellos dependían económicamente de él.

La Corte encontró que se configuró carencia actual de objeto por hecho sobreviniente, debido a que en cumplimiento de la orden del juez de tutela de primera instancia se dio respuesta a la solicitud de la accionante sobre la prestación de sobrevivientes que había solicitado. Resaltó la Sala Quinta que la entidad cumplió con la orden sin impugnar la decisión de primera instancia ni solicitar la revisión del caso por parte de la Corte Constitucional y porque encontró que las pretensiones habían quedado satisfechas.

50. De acuerdo con los datos recolectados en la línea jurisprudencial presentada, la Sala Primera evidencia que la Corte Constitucional no tiene aún una jurisprudencia unificada. Por un lado, en algunos casos las salas de revisión han decidido que el hecho sobreviniente no se puede configurar cuando un juez de instancia del proceso de tutela es quien decide intervenir a favor del accionante. Esta posición la sustentan las diferentes Salas en sentencias como la T-060 de 2019, T-017 de 2020 y T-070 de 2023 en el hecho de que declarar la carencia actual de objeto cuando un juez de tutela que conoce del caso y decide a favor del accionante, obstruye de manera indebida el ejercicio y la competencia de la Corte Constitucional de revisar las sentencias de tutela.

51. Por otro lado, hay otras salas de revisión que consideraron que cuando los jueces de instancia satisfacían las pretensiones del demandante antes de que el proceso fuera revisado y decidido por la Corte Constitucional, se podía concluir que los jueces en ese caso fungieron como un tercero ajeno a las partes procesales para cumplir con las pretensiones del accionante. Esta fue la posición tomada por la Sala Cuarta de Revisión en la Sentencia T-412 de 2020 y por la Sala Segunda de Revisión en la Sentencia T-099 de 2023, previamente analizadas.

52. Asimismo, en varias sentencias de salas de revisión la Corte ha señalado que el hecho de que cuando el accionado satisface una pretensión en cumplimiento de una orden judicial de los jueces de instancia del proceso de tutela bajo revisión, este hecho podría suponer la configuración de la carencia actual de objeto, siempre y cuando la parte accionada no haya impugnado esa decisión de amparo ni haya solicitado que se adelante una eventual revisión

de las decisiones de instancia por la Corte Constitucional. En esas providencias, este Tribunal ha resaltado que decretar la configuración de un hecho sobreviniente, aún cuando el accionado cuestione las sentencias de tutela, repercutiría en la decisión que puedan tomar los jueces de segunda instancia y podría afectar la función de revisión de la Corte Constitucional, pues resultaría innecesaria e incluso se podría tornar imposible la función de revisión de esta Corte pues esta siempre tendría que declarar la configuración de la carencia actual de objeto cuando el juez de instancia concede el amparo e, igualmente, tendría que evitar analizar el fondo del asunto. La Sentencia T-239 de 2023, previamente analizada, es hito en el desarrollo de esta posición. En ella, la Sala Segunda afirmó lo siguiente:

"Esta Corporación ha considerado que podría existir una carencia actual de objeto por situación sobreviniente en circunstancias en las que, con ocasión de un fallo favorable de los jueces de instancia en el mismo proceso de tutela, se agotó la pretensión de la demanda constitucional. En efecto, este es un escenario limitado debido a que, de lo contrario, en atención a la característica propia de estos trámites constitucionales en la que se concede la tutela en el efecto devolutivo, la función de revisión de la Corte Constitucional tendría que restringirse a las decisiones desfavorables a los intereses de los accionantes y no se podrían corregir sentencias de tutela que han otorgado derechos contra legem."

53. En la mencionada sentencia, la Sala Segunda estableció que sólo es posible que la Corte declare carencia actual de objeto en los eventos en los que los jueces de instancia conceden el amparo cuando la parte accionada: (i) no haya impugnado la decisión de instancia que ordenó el amparo ni solicitado la revisión del caso (según aplique), y (ii) haya cumplido con lo pretendido en los términos ordenados por el juez de tutela sin presentar disenso alguno. La Corte en dicha sentencia resaltó que estos requisitos son necesarios en aras de proteger los derechos de contradicción e impugnación de los accionados. Esto, en tanto a que la parte pasiva de un proceso de tutela tiene la posibilidad de cuestionar la reversibilidad de la orden o de solicitar una solución alternativa. Posteriormente, esta posición fue reiterada en las sentencias T-568 de 2023 y T-239 de 2023 antes citadas.

54. En resumen, de este recuento jurisprudencial, la Sala Primera de Revisión encuentra que las reglas sobre la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente -cuando está de por medio la decisión de una autoridad judicial- no están unificadas. Algunas sentencias señalan que no es posible declarar la carencia actual de objeto cuando un juez de instancia del

proceso de tutela revisado es quien decide intervenir a favor del accionante (T-060 de 2019, la T-017 de 2020 y la T-070 de 2023). Por el contrario, en otras se han venido desarrollando reglas específicas para determinar si las conductas que una entidad despliega en cumplimiento de una orden de un juez de tutela de instancia en el proceso revisado por la Corte pueden derivar en una situación sobreviniente que dé lugar a una carencia actual de objeto. En las sentencias T-412 de 2020 y T-099 de 2023, la Corte no analizó si la parte accionada había declarado su inconformismo en contra de las decisiones de instancia. En esas decisiones, la Corte se limitó a declarar que se configuraba una situación sobreviniente, porque un tercero -el juez de tutela- había logrado satisfacer las pretensiones de los accionantes. Posteriormente, la Sentencia T-239 de 2023 introdujo requisitos adicionales para que la Corte pueda declarar la carencia actual de objeto por las decisiones que toman los jueces de instancia. Esto, con el principal objetivo de amparar el derecho al debido proceso de la parte accionada, quien tiene el derecho a disentir de lo que los jueces de tutela deciden y, por ello, podrá impugnar y solicitar la revisión de esas sentencias.

55. Frente a las diversas posiciones asumidas por la Corte Constitucional, la Sala Primera de Revisión considera pertinente seguir aquella dispuesta en las sentencias T-060 de 2019, T-017 de 2020 y T-070 de 2023. Así, esta Sala estima que el hecho de declarar la carencia actual de objeto cuando un juez de instancia del proceso sometido al conocimiento de este Tribunal decide a favor del accionante, obstruye de manera indebida la competencia de la Corte Constitucional de revisar las sentencias de tutela de instancia. Así, según el artículo 241-9 de la Constitución y los artículos 31 a 36 del Decreto 2591 de 1991, este Tribunal está encargado de revisar las decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela y, en ejercicio de esa competencia, le corresponde revocar, confirmar o modificar los fallos de instancia dictados en el marco de los procesos que selecciona.

56. Aceptar una tesis en ese sentido implicaría limitar la competencia que tiene la Corte para revisar las sentencias de instancia que amparen los derechos del accionante, plantea retos en relación con la garantía del derecho al debido proceso de la parte accionada y desconoce el hecho de que, al acceder a las pretensiones del actor, los jueces de instancia pueden cometer errores. Así, cuando esas autoridades judiciales amparan los derechos fundamentales de la parte accionante aun cuando la acción de tutela no es procedente o no se configuró la vulneración de éstos, las órdenes de la Corte no pueden caer en el vacío, pues precisamente la función de este Tribunal consiste en revisar los fallos de instancia, a fin

de revocar o modificar, total o parcialmente, aquellos que no se ajustan al ordenamiento jurídico.

57. Una vez aclaradas las reglas sobre la configuración de la carencia actual de objeto que aplicará en esta oportunidad, la Sala procederá a analizar el caso en concreto.

D. Análisis de la configuración de la carencia actual de objeto en el presente caso

58. De acuerdo al análisis jurisprudencial previamente realizado, la Sala Primera de Revisión encuentra que en este caso no se configuró carencia actual de objeto por hecho superado ni por hecho sobreviniente. Al respecto, la Sala analizará las razones por las cuales considera que no hay carencia actual de objeto por hecho superado y, posteriormente, analizará las razones por las que no hay un hecho sobreviniente.

59. Primero, el GEB en su intervención realizada el 19 de diciembre de 2023 sugirió que había hecho superado debido a que, por las acciones propias de la DIAN, se había logrado cumplir con la pretensión del accionante para que esta autoridad conociera de los argumentos de reconsideración en contra de la sanción cambiaria. En este sentido, la Corte concluye que no hay carencia actual de objeto por hecho superado, pues en el presente caso la DIAN emitió la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023 en cumplimiento de la orden judicial de los jueces de primera y segunda instancia del proceso de tutela. Es decir que no fue una acción que, de manera voluntaria, realizó la DIAN en favor del GEB. Por esta razón, los hechos de este caso no encajan dentro de la definición de un hecho superado, según la Sentencia SU-522 de 2019.

60. Segundo, en este caso tampoco se configura una carencia actual de objeto por un hecho sobreviniente, pues de acuerdo a la posición de las salas de revisión en las sentencias T-060 de 2019, T-017 de 2020 y T-070 de 2023, y en concordancia con la función constitucional de este Tribunal de revisar las sentencias de tutela que la Corte considere necesario, las decisiones que tomen los jueces de tutela de instancia no pueden configurar un hecho sobreviniente. En principio, sólo se puede considerar que un juez funge como tercero cuando este es ajeno al proceso de tutela y a las partes de la misma y que, por ello, hay un hecho sobreviniente. En este caso en concreto, son los jueces de instancia del proceso de tutela quienes le solicitaron a la DIAN que amparara el derecho al debido proceso del accionante. Al ser los jueces de tutela quienes intervinieron en la controversia, la Sala no puede declarar

que hay hecho sobreviniente.

60. Adicionalmente, incluso si se tomara como referencia las reglas establecidas en la Sentencia T-239 de 2023 – que es la más reciente en la que se defiende la posición contraria a la asumida en esta decisión- para analizar la configuración de carencia actual de objeto en el presente caso, la solución indicaría que tampoco bajo este parámetro habría un hecho sobreviniente. Así, según la sentencia antes citada, la Corte Constitucional no puede declarar que hay un hecho sobreviniente cuando el accionado no está conforme con las decisiones de instancia y por ello pide la revisión de las mismas ante la Corte Constitucional.

61. En este sentido, en el caso en concreto, la Sala evidencia que durante el proceso de tutela la DIAN solicitó la revisión del presente asunto por parte de la Corte Constitucional porque consideró que los jueces erraron al concluir que la tutela era procedente, entre otros argumentos. Asimismo, en la impugnación de la tutela la DIAN resaltó que no estaba de acuerdo con la solución dada por los jueces de instancia y reiteró los argumentos de la falta de procedencia de la tutela. Por último, en el comunicado radicado el 1 de febrero la DIAN reiteró que consideraba que la tutela no debía haberse declarado procedente.

62. Por lo tanto, a pesar de que la DIAN revocó la resolución sancionatoria del 6 de septiembre de 2022, la accionada ha expresado su inconformismo con la decisión de los jueces de tutela de declarar la procedencia del amparo, entre otros. Por ello, en respeto al derecho al debido proceso de la DIAN, la Corte no podría declarar en esta oportunidad la configuración de carencia actual de objeto por hecho sobreviniente, de acuerdo a las reglas establecidas en la Sentencia T-239 de 2023.

63. Adicionalmente, incluso si la Sala aplicara las sub-reglas de dicha providencia, como se explicó previamente, para que el juez de tutela pueda declarar la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente, se debería demostrar que las pretensiones del accionante fueron resueltas completamente. De lo contrario, los jueces de instancia o la Corte no podrían declarar carencia actual de objeto.

64. En el presente caso, la Corte considera que no todas las pretensiones del accionante fueron resueltas. En efecto, el GEB elevó como segunda pretensión de la demanda de tutela que se dejara sin efectos la Resolución 002013 del 7 de marzo de 2023 de la DIAN por medio de la cual se rechazó el recurso de reconsideración interpuesto por el GEB en contra de la

resolución que impuso una sanción cambiaria. La Corte no encuentra que las sentencias de los jueces de instancia hayan resuelto esta pretensión en particular, pues lo que solicitaron los jueces fue que la DIAN realizara de manera debida la notificación de la Resolución 601-004649 del 6 de septiembre de 2022, pero no se pronunciaron específicamente sobre la petición de dejar sin efectos la resolución del 7 de marzo del 2023. En consecuencia, en el presente caso la Corte tampoco podría declarar la carencia actual de objeto por hecho sobreviniente, incluso si siguiera lo dispuesto en la Sentencia T-239 de 2023.

65. Lo que sucedió en este caso es que, en cumplimiento de las sentencias de instancia del proceso de tutela, la DIAN conoció del recurso de reconsideración que fue radicado por el GEB por segunda vez el 26 de junio del 2023. Al analizar los argumentos expuestos en dicho recurso, la DIAN no anuló la Resolución 002013 del 7 de marzo de 2023 de la DIAN, por medio de la cual había decidido rechazar el recurso de reconsideración, pero en su lugar expidió la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023, por medio de la cual anuló la Resolución sancionatoria 601-004649 del 6 de septiembre de 2022.

66. En este sentido, la Corte concluye que en el presente caso no se configura carencia actual de objeto por hecho sobreviniente ni por hecho superado, pues la DIAN profirió la Resolución 00213 de 2023 en cumplimiento de órdenes judiciales pronunciadas por los jueces de instancia del proceso que fue seleccionado por este Tribunal. Adicionalmente, incluso si asumiera la postura de la Sentencia T-239 de 2023, la Corte tampoco podría declarar la carencia actual de objeto porque las pretensiones del accionante se resolvieron de manera parcial dentro del proceso de tutela. Por los motivos antes expuestos, este Tribunal deberá proceder con el análisis de fondo del presente asunto. En este sentido, la Sala analizará primero la procedencia de la tutela en el presente caso.

67. Conforme al artículo 86 de la Constitución Política, todas las personas podrán presentar una acción de tutela ante los jueces para procurar la protección inmediata de sus derechos constitucionales fundamentales. El amparo se podrá solicitar cuando los derechos resulten vulnerados o se vean amenazados por la acción u omisión de cualquier autoridad pública o particular. Para ejercer este derecho, se deben cumplir con ciertos requisitos que serán expuestos a continuación.

Legitimación por activa y por pasiva

68. En primer lugar, el requisito de legitimación en la causa por activa se refiere a que toda persona tiene derecho a reclamar mediante acción de tutela la protección inmediata de sus derechos fundamentales. La acción la podrá promover directamente el afectado o por intermedio de apoderado judicial. También podrá presentarla el agente oficioso o el Defensor del Pueblo.

69. A través de su jurisprudencia, la Corte Constitucional ha establecido que las personas jurídicas, sean de carácter público o privado, también están habilitadas para interponer una acción de tutela cuando el amparo es utilizado para reclamar la protección de sus derechos fundamentales y la tutela la eleve el representante legal. Para interponer una acción de tutela, la persona jurídica debe demostrar que necesita reclamar la protección de sus derechos de forma inmediata, bien sea porque la amenaza o vulneración de sus derechos está ligada con la existencia misma de la empresa o institución; o porque el hecho vulnerador está relacionado con la protección de los derechos fundamentales y garantías constitucionales como el debido proceso, la libertad de asociación y la inviolabilidad del domicilio, entre otros. Esta aclaración es importante realizarla debido a que la tutela no puede ser utilizada como un instrumento o instancia adicional para gestionar los intereses económicos y patrimoniales de los accionantes.

70. En el presente caso la Sala primera de Revisión considera que la tutela cumple con los requisitos de legitimación por activa. La tutela fue interpuesta por el Grupo Energía de Bogotá S.A., que es una persona jurídica constituida como empresa de servicios públicos y está conformada por más de un 50% de aportes público. A través de su representante legal, el GEB interpuso la acción de tutela por considerar que su derecho al debido proceso se vio vulnerado por las acciones de la DIAN, al notificar de manera incorrecta un acto administrativo por medio del cual la entidad le impuso una sanción económica al accionante.

71. En este sentido, la Corte encuentra que el GEB actuó por medio de su representante legal, aduce que su derecho al debido proceso se vio amenazado por una entidad estatal y considera que su derecho debe ser amparado de manera inmediata. Por estas razones, la Sala e encuentra que el GEB se encuentra legitimado por pasiva.

72. En segundo lugar, en cuanto a la legitimación en la causa por pasiva, el artículo 86 de la Constitución y los artículos 1 y 5 Decreto 2591 de 1991 establecen que la acción de tutela podrá promoverse en defensa de los derechos fundamentales cuando estos estén amenazados o vulnerados por la acción u omisión de las autoridades públicas o de los particulares en los casos previstos en la Constitución y en la ley.

73. En el presente caso, la DIAN es la entidad pública nacional encargada de administrar y controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, entre otras. Adicionalmente, según los hechos de la tutela, la DIAN es la autoridad que está llamada a responder por la posible vulneración de los derechos fundamentales del accionante, por una acción concreta que cometió la autoridad de impuestos y aduanas. Por ello, se encuentra legitimada por pasiva.

Inmediatez

74. Por otro lado, la Corte encuentra que en el presente caso se cumple con el requisito de inmediatez, previsto en el artículo 86 superior. Bajo este principio, la acción constitucional debe ser presentada dentro de un plazo razonable, contabilizado a partir del momento en que se generó la vulneración o amenaza del derecho fundamental, de forma que el amparo responda a la exigencia constitucional de ser un instrumento de aplicación inmediata y urgente.

75. En este caso, el presunto hecho vulnerador ocurrió el 7 de marzo del 2023, fecha en la cual la DIAN expidió la Resolución No. 002013, por medio de la cual decidió negar de plano el recurso de reconsideración que interpuso la GEB en contra de la resolución sancionatoria. Por otro lado, la Sala evidencia que el fallo de tutela de primera instancia, emitido por el Juzgado Veintisiete de Familia de Bogotá, es del 26 de junio del 2023. Es decir que transcurrieron alrededor de 3 meses desde que ocurrió el hecho vulnerador y la fecha en la que el accionante interpuso la tutela. Para esta Sala, el plazo de 3 meses entre el hecho que presuntamente vulneró los derechos fundamentales del GEB y la interposición de la tutela es un término razonable, por lo que en el presente caso se cumple con el requisito de inmediatez.

Subsidiariedad

76. Por último, la Corte considera que en este caso no se cumple con el requisito de subsidiariedad. Esto, pues el GEB pudo haber acudido ante la jurisdicción contencioso administrativa para interponer una acción de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Resolución No. 002013 del 7 de marzo de 2023 de la DIAN, por desconocimiento del derecho al debido proceso y del derecho a la defensa, en los términos del artículo 138 el Código de Procedimiento Administrativo y de los Contencioso Administrativo (en adelante, CPACA).

77. Según el artículo 86 de la Constitución Política, el principio de subsidiariedad implica que la acción de tutela solo será procedente cuando el accionante de la misma no tenga a disposición otro medio de defensa judicial, a menos de que la tutela se interponga como un mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable. Por lo tanto, la subsidiariedad como requisito de procedencia de la tutela implica que las personas deban hacer uso de todos los recursos ordinarios y extraordinarios que el sistema judicial ofrece para resolver una situación jurídica en concreto, sin que la tutela sea utilizada de manera indebida como un mecanismo preferente o como una instancia judicial adicional a las que ofrecen otras jurisdicciones.

78. Ahora bien, la jurisprudencia de esta Corte establece que la subsidiariedad debe analizarse de acuerdo a las circunstancias de cada caso en concreto. Esto, porque no necesariamente en aquellos eventos en los que existan otros medios judiciales, estos resultan idóneos o eficaces. Hay idoneidad cuando se logra demostrar que el mecanismo judicial, ordinario o extraordinario, responde al caso en concreto, es decir que resuelve las pretensiones formuladas por el interesado. Por otro lado, el mecanismo será eficaz si ampara o restablece, de forma efectiva e integral, los derechos invocados de acuerdo a las condiciones y circunstancias particulares del accionante.

80. Ahora bien, frente a esta regla general de procedibilidad de la acción de tutela en contra de actos administrativos, es importante destacar que según la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, los actos administrativos se pueden catalogar en diferentes categorías, y sobre cada una de estas categorías aplican reglas específicas de procedibilidad en la acción de tutela. Por ejemplo, existen los actos administrativos definitivos y los de trámite o preparatorios.

81. Los actos administrativos definitivos son aquellos en los que la administración decide directa o indirectamente el fondo de un asunto en concreto o que su contenido hace imposible que las partes de un proceso puedan continuar con la actuación administrativa. Sobre la procedibilidad de una acción de tutela en contra de este tipo de actos, la Corte dice que su estudio debe surtir el escrutinio general de procedencia por subsidiariedad, es decir que debe verificar que no exista otro medio de defensa judicial ante el juez contencioso administrativo y, eventualmente, que dicho mecanismo no sea idóneo ni eficaz, caso en el cual, procedería el amparo como mecanismo definitivo.

82. Por otro lado, los actos administrativos de trámite o preparatorios son aquellos en los que no hay una expresión concreta de voluntad de la administración, sino únicamente denotan actuaciones que preceden la decisión final. La Corte ha dicho que estos actos son aquellos que "dan impulso a la actuación preliminar de la administración o disponen u organizan los elementos de juicio que se requieren para que ésta pueda adoptar, a través del acto principal o definitivo, la decisión sobre el fondo del asunto". Un ejemplo concreto de este tipo de actos es un acto que solicita y decreta el recaudo de pruebas.

83. Frente a la procedibilidad de la tutela en contra de estos autos, esta Corporación ha determinado que, en la medida en que no suelen ser susceptibles de recursos en la vía gubernativa ni de acciones judiciales autónomas, cabe excepcionalmente el ejercicio de la acción de tutela. Igualmente, la Corte estableció que para que proceda la tutela en estos casos, se deben acreditar los siguientes requisitos: que la actuación de la autoridad haya sido arbitraria o desproporcionada, que el acto de trámite resuelva algún asunto que se proyecte en la decisión principal y que la acción de tutela se presente antes de proferirse el acto definitivo.

84. Ahora bien, respecto a los mecanismos que ofrece la jurisdicción contencioso administrativa para demandar los actos administrativos particulares y que se puedan catalogar como definitivos, el CPACA consagra en el artículo 138 la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Por medio de esta acción la persona que considere que la administración lesionó un derecho subjetivo, como puede ser el derecho al debido proceso, con ocasión a la expedición de un acto administrativo de carácter particular, puede solicitar la nulidad de dicha actuación y, así mismo, solicitar que su derecho sea restablecido.

85. Al respecto, el Consejo de Estado ha determinado que para interponer una acción de nulidad y restablecimiento del derecho es requisito indispensable haber culminado la vía administrativa. Esta etapa se agota “cuando contra el acto definitivo no procede ningún recurso; cuando el acto queda en firme por no haberse interpuesto los recursos […] y, cuando los recursos interpuestos se deciden”. Si bien hay diversas posiciones respecto de si se debe entender que la vía gubernativa se agotó cuando el recurso fue interpuesto de manera extemporánea, sí es claro que el Consejo de Estado ha estudiado casos en los cuales un recurso fue interpuesto por fuera de términos, pero la pretensión del demandante es precisamente que el juez aclare cuál fue la fecha de notificación para resolver si el recurso fue interpuesto dentro de los términos correspondientes y, en particular, cuando se pone en duda la garantía del derecho al debido proceso.

86. Adicionalmente, según los artículos 138 y 164.2.D. del CPACA, para interponer una demanda de nulidad y restablecimiento, el afectado tiene 4 meses contados a partir del día siguiente al de la notificación, comunicación o publicación del acto administrativo que pretende demandar para solicitar la nulidad del mismo. Así lo reconoció la Sección Segunda del Consejo de Estado en la Sentencia 222413 de 2016. En dicho caso, el Consejo de Estado concluyó que, en principio, si un recurso como el de reconsideración es interpuesto de manera extemporánea, se entenderá que el acto principal quedará en firme y es a partir de dicho momento que empiezan a contar los términos de la caducidad del recurso de nulidad y restablecimiento del derecho. Sin embargo, si en la demanda el actor argumenta que el recurso sí se interpuso dentro de los términos legales, la regla general de la caducidad no aplica pues ese es el debate que se zanjará justamente por vía judicial. Frente a esta situación, el alto Tribunal de la jurisdicción contenciosa administrativa estableció los siguientes escenarios:

“a) que efectivamente el rechazo del recurso por extemporáneo fue ilegal y por tanto el acto inicial no estaba en firme y debía resolverse el recurso, por lo que no podría considerarse el cómputo del término de caducidad desde la notificación inicial o b) en caso de concluirse lo contario, permitirá determinar que efectivamente el acto inicial quedó en firme dada esa extemporaneidad y c) en este último evento, de haberse presentado la demanda más allá del término de caducidad contado a partir de la notificación del acto inicial, concluir que el medio de control frente a aquel estaba caducado” […] de no quedar ejecutoriado el acto inicial por estar pendiente la resolución de un recurso interpuesto con todos sus requisitos, el término

de caducidad del respectivo medio de control […], empieza a contarse a partir del día siguiente a aquel en que se notifique el acto a través del cual se resuelva el recurso, pues en este caso se aplica la regla de firmeza del acto administrativo a partir de la comunicación o notificación de este último” .

87. Ahora bien, en principio la falta de notificación o la notificación indebida de un acto administrativo tiende a ser un requisito de oponibilidad. Sin embargo, según la jurisprudencia de esta Corte y del Consejo de Estado, cuando un error en la notificación de un acto administrativo incide directamente en la garantía del derecho al debido proceso, el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es apto para debatir la posible nulidad de un acto administrativo. Esto puede ocurrir, por ejemplo, porque la falta de notificación afecta la competencia de la administración debido a que el error en la notificación incidió en los plazos preclusivos de la administración, o porque se afecta la publicidad de los actos administrativos, elemento esencial del derecho al debido proceso.

88. En primera medida, la Corte Constitucional en Sentencia T-253 de 2020, analizó un caso de la indebida notificación de un acto administrativo de carácter particular que realizó la a Unidad Administrativa de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales (UGPP). En ese caso, el accionante consideró que los actos administrativos que emitió la UGPP en el procedimiento de determinación oficial de las contribuciones parafiscales de la protección social, se realizaron de manera indebida y en desconocimiento a lo establecido por la ley. A pesar de ser un caso en donde se pretendía la protección del derecho a la seguridad social del accionante, la Corte declaró improcedente la acción de tutela, pues consideró que el demandante debió acudir al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para discutir si la presunta indebida notificación de los actos administrativos expedidos por la UGPP vulneró su debido proceso y desconoció sus derechos de contradicción, audiencia y defensa.

89. Por otro lado, el Consejo de Estado a través de la Sentencia 22064 del 28 de noviembre del 2018, al revisar un caso de indebida notificación de la liquidación oficial que emitió la DIAN en un proceso de declaración del IVA, concluyó que la DIAN cometió una irregularidad en la notificación del acto administrativo de la liquidación oficial y ello afectó “el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, desconoc[ió] el derecho de defensa”. En ese caso, el Consejo de Estado decidió anular el acto administrativo que fue controvertido por el

demandante, entre otras, porque encontró que su derecho a la defensa se había visto afectado.

90. Esta ha sido la posición el Consejo de Estado incluso desde el año 2010. Por ejemplo, en la Sentencia 17221 del 14 de octubre del 2010, al analizar una demanda en contra de la DIAN por haber notificado de manera errónea un acto administrativo, el alto Tribunal señaló lo siguiente:

“La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues, así se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo). La forma de cumplir con la notificación debe ser adecuada a la finalidad de que el administrado conozca verdaderamente los actos administrativos y pueda ejercer los medios de defensa pertinentes.”

91. Igualmente, en la Sentencia 22646 del 2020, este alto Tribunal reconoció que “la notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción […]”. Por ello, el Consejo de Estado en la Sentencia 01532 del 2018 reconoció que, aún si se considerara que la notificación sólo podría causar efectos en la oponibilidad del acto administrativo, “ello no obsta para que eventualmente el operador del juzgamiento del acto administrativo se vea abocado a analizar la violación del debido proceso y al derecho de defensa” cuando evidencia una “falta de notificación de un acto administrativo”.

92. Por otro lado, a partir del artículo 229, el CPACA contempla las medidas cautelares de la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Según el artículo 229 del CPACA, estas medidas pueden ser decretadas en cualquier momento del trámite judicial, incluso antes de la notificación del auto admisorio. Igualmente, la norma aclara que las medidas cautelares deberán ser solicitadas por la parte interesada para obtener la protección y garantía provisional del objeto del proceso.

93. Adicionalmente, el artículo 230 del CPACA establece que las medidas cautelares pueden ser de carácter preventivo, conservativo, anticipativo o de suspensión. Por lo tanto, el juez de lo contencioso administrativo tiene la opción de suspender provisionalmente los efectos de

un acto administrativo o de un procedimiento administrativo de cualquier naturaleza, y también de satisfacer por adelantado las pretensiones del demandante si evidencia que no hacerlo conlleva a un perjuicio irremediable para los intereses y derechos del demandante. Por esta razón, la Corte Constitucional en la Sentencia SU-691 de 2017, al analizar varias tutelas que pretendían usar la acción constitucional para solicitar el reintegro a un cargo público de los accionantes, concluyó que, por regla general, la jurisdicción de lo contencioso administrativo cuenta con los instrumentos procesales idóneos y eficaces para garantizar la protección de los derechos fundamentales de las personas que consideren que sus derechos fueron afectados por una actuación o decisión de la administración. En este sentido, en el fallo de unificación del 2017, la Corte reconoció que:

"con el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo nació una nueva relación entre acción de tutela y los medios de control judicial ordinarios que se ejercen ante la justicia administrativa. El resultado es que la intervención positiva sobre las medidas cautelares debe desplazar a la acción de tutela cada vez más –pero en un sentido de lo correcto, a la luz del art. 86-, pues al interior de las acciones ordinarias se puede resolver la problemática de la protección efectiva y pronta de los derechos fundamentales".

94. De acuerdo al análisis expuesto previamente, para la Corte Constitucional el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que ofrece la jurisdicción de lo contencioso administrativo es un medio idóneo y eficaz para resolver la presente acción de tutela. En este sentido, la Corte encuentra que la pretensión principal de la tutela interpuesta por el GEB en contra de la DIAN radica en la posible vulneración a su derecho al debido proceso porque presuntamente la DIAN notificó indebidamente la Resolución 601-004649 del 6 de septiembre de 2022. Derivado de este desconocimiento del derecho a la defensa, el GEB solicita que la resolución, por medio de la cual la DIAN rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración, se deje sin efectos y, por consiguiente, la DIAN tenga en consideración los argumentos expuestos en dicho recurso.

95. De acuerdo a estos hechos, la Corte concluye que el GEB sí tenía la oportunidad de haber alegado la nulidad de la Resolución 00213 del 7 de marzo de 2023 ante la jurisdicción contencioso administrativa, por violación al derecho al debido proceso del GEB, en particular, por presuntamente desconocer y pretermitir su derecho a la defensa, en los términos del

artículo 138 del CPACA. Igualmente, esta conclusión se encuentra a fin con lo decidido por la Corte Constitucional en la Sentencia T-253 de 2020 y por el Consejo de Estado en las sentencias 22064 del 28 de noviembre del 2018, 17221 del 14 de octubre del 2010, 22646 del 19 de abril de 2020 y 01532 del 8 de marzo del 2018. Adicionalmente, de acuerdo a los precedentes previamente mencionados, el accionante también pudo solicitar el restablecimiento de su derecho a la defensa, por lo que a través de la jurisdicción de lo contencioso administrativo hubiera logrado que la DIAN considerara los argumentos elevados en contra de la resolución sancionatoria cambiaria del 6 de septiembre del 2022.

96. Primero, respecto de la oportunidad para interponer la demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, el GEB cumplía con los requisitos establecidos por el CPACA para acceder a esta jurisdicción. En este caso, justamente la controversia entre las partes surge porque no coinciden en la fecha en la que fue notificado el acto administrativo sancionatorio. De acuerdo con la Sentencia 222413 de 2016 del Consejo de Estado, cuando la pretensión de una persona que hace uso de la medida de nulidad y restablecimiento del derecho es cuestionar el acto que rechazó el recurso, el término de caducidad no se podrá contabilizar desde la emisión del acto inicial. En este caso, en principio no se debería contar la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho desde el 6 de septiembre de 2022, fecha en la que fue notificada el auto inicial, sino desde la fecha en la que se notificó el auto que resolvió el recurso de reconsideración. Por lo tanto, si se tomara como fecha inicial el 8 de marzo, que es el día después en que fue notificado el acto administrativo que negó el recurso de reconsideración y que es objeto de demanda, el GEB tenía hasta el mes de julio de 2023 para interponer el medio de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa.

97. Segundo, la Sala encuentra que la Resolución 002013 del 7 de marzo de 2023, en contra de la cual va dirigida la presente acción de tutela, es un acto administrativo particular y de carácter definitivo. El acto es particular, pues el contenido de la resolución en mención afecta únicamente al GEB y su alcance es definitivo porque en el numeral sexto de dicha resolución queda explícito que en contra de ese acto administrativo no se pueden interponer recursos. Esto significa que el accionante agotó la vía gubernativa al haber interpuesto el recurso de reconsideración en contra de la Resolución sancionatoria No. 601-004649 del 6 de septiembre de 2022. Estas dos características del acto administrativo le permitían al GEB activar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso

administrativa, según las sentencias 17025 del 27 de agosto del 2009 y 00845 de 22 de noviembre del 2022 del Consejo de Estado y T-253 de 2020 de la Corte Constitucional.

98. Ahora bien, como lo mencionó la Corte anteriormente, el hecho de que la principal pretensión de la demanda del GEB sea una posible violación al derecho del debido proceso, no implica que la acción de nulidad y restablecimiento de derechos no sea procedente como tampoco lo es que el recurso de reconsideración presuntamente haya sido interpuesto fuera de los términos legales. Sobre el primer punto, esta Corte evidenció que el Consejo de Estado, en las sentencias 22064 del 28 de noviembre del 2018, 17221 del 14 de octubre del 2010, 22646 del 19 de abril de 2020 y 01532 del 8 de marzo del 2018 ha analizado la nulidad de actos administrativos por indebida notificación o por falta de notificación del mismo, cuando el demandante logra probar que ese error en la notificación afectó de manera directa el goce efectivo de su derecho de defensa. Igualmente, la Corte Constitucional T-253 de 2020 estableció que, por regla general, las tutelas que cuestionen la notificación de un acto administrativo particular no serán procedentes pues la jurisdicción contencioso administrativa ofrece mecanismos como la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y las medidas cautelares que son idóneos y eficaces para responder a esa pretensión.

99. Sobre el segundo punto, el Consejo de Estado en Sentencia 76001-23-33-000-2019-00143-01 del 23 de junio de 2023 justamente analizó un caso en donde este alto Tribunal debía decidir la fecha exacta de notificación de un acto administrativo que emitió la DIAN, para ver cuándo empezaron a correr los términos de preclusión. Al respecto, la Sala evidencia que, con la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, el GEB le pudo haber solicitado al juez de lo contencioso administrativo que determinara cuál había sido la fecha de notificación del acto administrativo sancionatorio: el 6 de septiembre de 2022, de acuerdo con la DIAN o el 18 de noviembre de ese mismo, según la posición del GEB.

100. Por otro lado, si el GEB consideraba que el asunto requería cierta urgencia, el accionante tenía a su disposición las medidas cautelares que ofrece la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Como se mencionó previamente en esta providencia, a través de las medidas cautelares se puede solicitar la suspensión de los actos administrativos o de un proceso administrativo. Incluso, el GEB pudo solicitar las medidas cautelares con el propósito de anticipar la resolución de la pretensión, si consideraba que había un perjuicio irremediable

en su derecho al debido proceso. Por lo tanto, en el presente proceso, el GEB se equivocó al utilizar la tutela como mecanismo preferente. Por esta razón, la Corte tampoco considera que en el presente caso se haya configurado un perjuicio irremediable que llevara a la Corte a declarar que el mecanismo de nulidad y restablecimiento del derecho no era idóneo ni eficaz.

101. Al concluir que la presente acción de tutela no es procedente por las razones previamente expuestas, es menester que la Corte llame la atención de los jueces de instancia que analizaron el presente proceso, pues en sus respectivas sentencias no analizaron debidamente la procedencia de la tutela. El Juzgado Octavo de Familia, juez de primera instancia de este proceso, afirmó que no existían otros medios jurisdiccionales para cuestionar el presunto error en la notificación del acto administrativo y el Tribunal de Familia, en segunda instancia, no analizó la procedencia de la tutela.

102. Ante esta situación, la Corte Constitucional debe recordarles a los jueces de instancia que la procedencia de la tutela tiene uno claros requisitos que se establecieron con el objetivo de que la acción constitucional no sea utilizada de manera indebida, como una tercera instancia o como un mecanismo jurisdiccional preferente. Esto tiene dos objetivos claros: el primero es que el juez de tutela debe respetar las competencias asignadas por el legislador a todas las autoridades judiciales, para no transgredir el principio de seguridad jurídica. El segundo, es que la tutela no debe ser utilizada como una vía paralela o preferente a las ordinarias, sino que debe ser utilizada como el último recurso para proteger los derechos fundamentales de los accionantes. De lo contario, el amparo constitucional perdería eficacia y fuerza jurídica pues las personas lo utilizarían siempre y de manera prioritaria sobre los otros mecanismos jurisdiccionales.

103. Una vez aclarada esta situación y por las conclusiones expuestas en esta providencia, la Corte revocará las sentencias de instancia del presente proceso de tutela. Esto, en tanto a que la acción no era procedente debido a que no cumplió con el requisito de subsidiariedad.

104. Frente a esta conclusión, le corresponde ahora a la Corte pronunciarse sobre el efecto que esta decisión tiene sobre la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023, que fue emitida por la DIAN en cumplimiento de las órdenes judiciales que ahora la Corte revoca. Por regla general, de acuerdo al artículo 18 del Decreto 2591 de 1991, las decisiones que un juez toma en el marco de una acción de tutela tienen un efecto de cumplimiento inmediato

debido a la naturaleza de los derechos que se amparan a través de este mecanismo constitucional. Ahora bien, el hecho de que los fallos de tutela tengan un efecto de cumplimiento inmediato no quiere decir que esas decisiones no puedan ser impugnadas o revisadas por la Corte Constitucional en los términos de los artículos 31 y 35 del Decreto 2591 de 1991. En este sentido, según los artículos 35 del Decreto 2591 de 1991 y 7 del Decreto 306 de 1992, los fallos de revisión que emite la Corte Constitucional tienen un efecto devolutivo. Esta característica de las decisiones de la Corte implica que, si este Tribunal decide revocar un fallo de tutela el cual en un principio concedió el amparo, la Corte también deberá revocar las acciones de la administración subsiguientes a esa decisión judicial para que las "cosas vuelvan a su estado anterior".

105. Por lo tanto, en principio le correspondería a la Corte revocar la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023, pues este acto administrativo lo emitió la DIAN en cumplimiento de las sentencias de tutela que serán revocadas. No obstante, al analizar los argumentos expuestos por la DIAN en la mencionada resolución del 3 de noviembre de 2023, la Corte encuentra que hay dos argumentos sobre los cuales la entidad basó su decisión de revocar la sanción cambiaria que le impuso al GEB, uno de los cuales no tiene relación directa con el proceso de tutela. Los argumentos expuestos son los siguientes:

(i) la prescripción de la acción administrativa sancionatoria, en los términos del tercer inciso del artículo 5 del Decreto 2245 de 2011, según el cual la administración debe notificar la sanción cambiaria dentro de los dos años siguientes al acto de formulación de cargos. Para sustentar este argumento, la DIAN sostuvo que "la administración surtió notificación [de la sanción] el 27 de junio de 2023, es decir por fuera de los dos años que se refiere el artículo 4 del Decreto 2245 de 2011", esto en tanto a que los jueces de instancia dentro del proceso de tutela declararon que la notificación de la resolución sancionatoria realizada el 6 de septiembre de 2022 era inválida. Por lo tanto, en cumplimiento a las órdenes de tutela, la DIAN tomó como fecha de notificación de la sanción el 27 de junio de 2023.

(ii) la prescripción de la acción administrativa sancionatoria, en los términos del primer inciso del artículo 5 del Decreto 2245 de 2011, el cual establece que la formulación de cargos en el proceso de imposición de sanciones cambiarias deberá hacerse dentro de los 5 años siguientes a la fecha en que ocurrieron los últimos hechos constitutivos de sanción. En este punto, la DIAN evidenció que el último hecho que, presuntamente, configuró una infracción

cambiaria ocurrió el 10 de agosto de 2012, por lo que los 5 años que contempla la norma se vencían el 12 de agosto de 2017. Sin embargo, la formulación de cargos la realizó la DIAN el 11 de noviembre de 2020. Por lo tanto, la entidad concluyó que en este caso sí operó la prescripción de la acción sancionatoria.

106. De lo anterior, la Sala concluye que, a pesar de que el primer argumento expuesto por la DIAN para revocar la sanción cambiaria está ligado directamente con las sentencias de tutela que se revocan en esta providencia, el segundo no lo está y, por ello, la Sala considera que no debe revocar la Resolución 009318 del 3 de noviembre de 2023. Esta decisión la toma la Corte en respeto a los principios de economía procesal y de prioridad de lo sustancial sobre lo procesal.

107. Con respecto al principio de economía procesal, la Corte considera que no debe revocar el acto administrativo en mención, pues en ese caso le correspondería a la DIAN realizar otro acto del mismo tenor ya que la prescripción de la acción sancionatoria puede ser declara de oficio por la administración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 2245 de 2011. Sobre el principio de la prioridad de lo sustancial sobre lo procesal, la Corte encuentra que el artículo 228 de la Constitución obliga a los jueces a dar más peso a los derechos sustanciales que a las formas procesales. En este caso, la Sala considera que la DIAN ya reconoció que uno de los argumentos de fondo presentados por el GEB dentro del proceso cambiario era correcto y por ello la DIAN no debió imponer la sanción cambiaria. Bajo esta única salvedad, y en este caso particular, la Corte le dará prioridad a este argumento sobre la improcedencia de la acción de tutela, que es un argumento procesal que no debe ser priorizado.

108. Sin embargo, en este punto la Sala reitera el argumento presentado previamente y llama la atención al GEB en el sentido de que la tutela no está llamada a ser utilizada de manera preferente sobre los demás procedimientos que las diversas jurisdicciones ofrecen. En este caso, debió ser la jurisdicción de lo contencioso administrativo quien analizara el caso y definiera con exactitud la fecha de notificación del acto sancionatorio. Este ejercicio serviría para evitar que casos de esta magnitud vuelvan a presentarse y para que la DIAN y las partes involucradas tengan claridad sobre cómo se debe realizar la notificación de un acto administrativo.

G. Síntesis de la decisión

109. Le correspondió a la Corte Constitucional analizar el proceso de tutela interpuesto por el GEB en contra de la DIAN. El accionante consideró que la DIAN vulneró su derecho al debido proceso al haber notificado de manera indebida un acto administrativo sancionatorio y, en consecuencia, no pudo ejercer su derecho a la defensa.

110. Durante el trámite de revisión, el accionante le notificó a la Corte que la DIAN decidió revocar la resolución sancionatoria, por lo que, en criterio del GEB, se pudo configurar una carencia actual de objeto. Al analizar las pruebas enviadas por parte del accionante para sustentar esta posición, la Corte encontró que no se presentó carencia actual de objeto por hecho superado ni por hecho sobreviniente. En primera medida, no se configuró hecho superado porque la DIAN no cumplió con las órdenes de tutela por iniciativa propia sino en respuesta a las mismas. Segundo, tampoco hay hecho sobreviniente porque en este caso fueron los jueces de instancia del proceso de tutela quienes le ordenaron a la DIAN amparar los derechos del GEB y de acuerdo a las Sentencias T-0160 de 2019, T-017 de 2020 y T-070 de 2023, sólo se declarará un hecho sobreviniente cuando sea un juez ajeno al proceso de tutela quien logre satisfacer las pretensiones del accionante. En todo caso, la Corte tampoco encuentra que se haya configurado una carencia actual de objeto bajo la reciente posición de la Sentencia T-239 de 2023 porque durante todo el proceso de tutela la DIAN expuso su desacuerdo con las decisiones de los jueces de instancia y porque los jueces de tutela no resolvieron todas las pretensiones del accionante. En este sentido, la Corte no declaró la carencia actual de objeto por un eventual hecho sobreviniente y decidió analizar de fondo el asunto.

111. Al realizar el análisis de procedencia de la tutela, la Sala Primera de Revisión concluyó que la acción no era procedente en este caso. Esto, debido a que la Corte consideró que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que ofrece la jurisdicción