TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia T-106/24

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIAS JUDICIALES-Improcedencia por incumplimiento del principio de subsidiariedad por cuanto no agotaron los medios de defensa judicial

ACCION DE TUTELA CONTRA PROVIDENCIAS JUDICIALES-Requisito de subsidiariedad

RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION COMO MECANISMO DE DEFENSA JUDICIAL-Idoneidad y eficacia

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Octava de Revisión

SENTENCIA T – 106 DE 2024

Referencia: Expediente T-9.585.422

Acción de tutela instaurada por la Comercializadora Internacional de Metales Preciosos de Colombia S.A.-CI MEPRECOL en contra del Consejo de Estado – Sección Cuarta.

Magistrada Ponente:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá D.C., nueve (9) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

La Sala Octava de Revisión de tutelas de la Corte Constitucional, integrada por las magistradas Cristina Pardo Schlesinger –quien la preside– y Natalia Ángel Cabo, y por el magistrado José Fernando Reyes Cuartas, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, específicamente las previstas en los artículos 86 y 241, numeral 9º de la Constitución Política, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

Síntesis de la decisión

La Sala conoció de la acción de tutela promovida por MEPRECOL contra la sentencia del 15 de septiembre de 2022 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante la cual se negaron las pretensiones del medio de control de nulidad y restablecimiento del

derecho que la misma actora adelantó en contra de la DIAN. La accionante sostuvo que la providencia objeto de censura vulneró sus derechos al debido proceso y de acceso a la administración de justicia comoquiera que incurrió en defecto fáctico tras omitir la valoración de un grupo significativo de elementos probatorios.

Con fundamento en lo expuesto, MEPRECOL solicitó al juez de tutela, entre otras cosas, ordenar a la demanda dictar "una nueva sentencia en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho donde efectivamente se estudien, revisen, lean, valoren y sopesen las pruebas faltantes en el expediente (…)".

Tomando en cuenta que el asunto se situaba en el ámbito de la tutela contra providencias judiciales, la Corte adelantó de manera preliminar el correspondiente estudio de procedibilidad. Allí, encontró cumplido el presupuesto general de la relevancia constitucional. Al respecto, estimó que el asunto trasciende más allá de un tema de carácter legal y económico donde se advierte no solo una posible afectación al derecho fundamental al debido proceso de la actora, sino también, propone una discusión que por abordar temas de índole tributario puede comprometer los intereses del Estado.

Sin embargo, la Sala no encontró superado el requisito de la subsidiariedad por dos razones: (i) se constató que el recurso extraordinario de revisión se encontraba en curso y había sido admitido y (ii) se evidenció que, en principio, la actora no utilizó los mecanismos que en el marco del medio de control estaban a su alcance para alegar la irregularidad que, aparentemente, llevó a que la accionada incurriera en el yerro que se le imputó vía tutela.

Con fundamento en lo anterior la Sala declaró la improcedencia de la acción de tutela.

I. ANTECEDENTES

Presentación preliminar del caso. MEPRECOL, actuando a través de su representante legal, formuló acción de tutela en contra de la sentencia proferida el 15 de septiembre de 2022 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el marco del proceso de nulidad y restablecimiento promovido por MEPRECOL contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN. Alegó la presunta vulneración de sus derechos fundamentales al debido proceso y acceso a la administración de justicia, así como también, de los principios de buena fe y confianza legítima. La sentencia demandada confirmó el fallo dictado el 9 de diciembre de 2020 por la Sala Cuarta de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia, el cual negó las pretensiones de MEPRECOL contra la DIAN.

Ahora bien, para efectos de lograr un mejor entendimiento del asunto que dio lugar a la interposición de la acción de tutela que ahora es objeto de revisión, a continuación, se presentará una breve síntesis de todo el contexto fáctico en el que se enmarcó la presunta vulneración de los derechos que invoca la empresa accionante. Así, del escrito de tutela y de los elementos de juicio que obran en el expediente, la solicitud de amparo se sustenta en los siguientes hechos:

1. Respecto de los hechos que motivaron la interposición de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

1. El 14 de abril de 2015, MEPRECOL2 presentó la declaración de renta del año gravable 2014, en la que registró costos por $445.257.602.000 con una renta líquida gravable de $4.617.228.000, impuesto a cargo de $1.154.307.000 y saldo a favor de $2.887.828.0003.

1.2 Previo Requerimiento Especial No. 112382017000135 del 1 de septiembre de 2017, que no fue respondido por MEPRECOL, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió el acto administrativo contentivo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412018000090 del 22 de mayo de 20184, en la cual modificó la declaración privada de la contribuyente para rechazar costos por el monto de $91.980.582.000 (para un total de costos reconocidos de $353.277.020.000).

1. La anterior modificación encontró su principal sustento en el hecho de que la DIAN estimó que, ciertas operaciones relacionadas con seis proveedores de la contribuyente aparentemente no existieron, pues no se acreditó la veracidad de las supuestas compras de oro con fines de exportación. En palabras de la DIAN: “se desvirtuó la realidad de los negocios, y aunque aparentemente se encuentren soportados y contabilizados con el lleno de formalidades requeridas, se demostró a través de la presente investigación que corresponden a transacciones ficticias y/o simuladas, que hacen que, de conformidad con las disposiciones normativas, no resulten computables como descontables los valores supuestamente originados en dichas operaciones aparentes”5.

Bajo ese contexto, la DIAN consideró que el desconocimiento de los costos relacionados a esos proveedores era procedente. En consecuencia, determinó la renta líquida gravable en $96.597.810.000, el impuesto a cargo en $24.149.453.000, el saldo a pagar por impuesto de $20.107.318.000 y procedió a imponer una sanción por inexactitud del 100% correspondiente a $22.995.146.000, para un total de $43.102.464.0006.

1.4. Inconforme con la decisión adoptada por la DIAN, el 23 de julio de 2018 la contribuyente presentó recurso de reconsideración en el que referenció como pruebas documentales 2.892 folios correspondientes a: “trazabilidad exportaciones del metal (compras y documentos de exportación)” y “trazabilidad pagos (proveedores)”7. Este recurso fue decidido mediante Resolución No. 992232019000054 del 16 de mayo de 20198, proferida por la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos (E) de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en la que se

confirmó la liquidación oficial de revisión.

1. En razón de lo anterior, MEPRECOL presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho para que se declarara la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 112412018000090 del 22 de mayo de 2018 y la Resolución No. 992232019000054 del 16 de mayo de 2019 -que se profirió en el marco del recurso de reconsideración- y que, como consecuencia de lo anterior, se le restableciera en su derecho, reconociendo a su favor el saldo generado en su liquidación privada, el cual asciende a la suma de $2.887.828.000. Así mismo, solicitó la devolución de las sumas que se hubieran pagado en exceso9.

Para sustentar su petición, MEPRECOL alegó que los actos acusados adolecían de falsa motivación e indebida aplicación del artículo 742 del Estatuto Tributario10, por cuanto la declaración de renta fue debidamente soportada e incluso la DIAN autorizó las exportaciones allí referidas. Añadió que la contabilidad se llevó correctamente y aportó las facturas de las operaciones económicas en las que sustentó el valor de sus costos para la declaración de renta del año gravable 2014.

Adicionalmente, en el escrito del medio de control, MEPRECOL adujo que en los documentos que reposan en la DIAN se encuentra evidencia que permite corroborar el peso y costo del oro exportado. Sostuvo que, si hubo un volumen de oro exportado, necesariamente tuvo que existir una cantidad similar comprada a los proveedores de metal, pues la demandante no es propietaria de licencias de explotación aurífera. Ello, en virtud del principio contable que se fundamenta en la premisa de: “no hay ingreso sin costo”11.

MEPRECOL alegó que las pruebas de las que se valió la DIAN, concretamente los testimonios, no podían ser usados para desconocer la realidad de las operaciones económicas en las que soportó sus costos. Al respecto, aseguró que estas no tienen la fuerza probatoria por no cumplir los requisitos previstos en el Código General del Proceso – CGP y el Estatuto

Tributario, de allí que no pueden ser utilizados para probar hechos económicos, comoquiera que en la normativa tributaria vigente se da prevalencia a la prueba documental, la cual fue aportada y no puede ser desconocida.

En ese orden, la demandante aseveró que: “desconocer la vinculación entre lo comprado y lo vendido no atiende a las reglas de la sana crítica, razón por la cual la valoración probatoria que hizo la DIAN al resolver el recurso de reconsideración es inadmisible y vicia de nulidad el acto administrativo demandado”12.

1. Por su parte, la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en tanto aseguró que no se vulneró el debido proceso de la actora. Explicó, entre otras cosas, que el acervo probatorio del que se valió para rechazar las operaciones de compra de oro se fundamentó en la existencia de pruebas directas e indirectas tales como: inspección tributaria, cruces con terceros, requerimientos de información, autos comisorios, información exógena, la contabilidad de la actora y una serie de testimonios e indicios. A partir de estos, aseveró, se pudo establecer que los proveedores -a quienes presuntamente se efectuaron las compras registradas- no contaban con inventario disponible para la venta por el valor solicitado como costo, con lo cual se desvirtuó la certeza sobre la realidad de las operaciones de compras de oro y metales preciosos y, por ende, la plena validez de las facturas.

Así las cosas, precisó que la contabilidad no solo debe llevarse en debida forma, sino que debe estar respaldada con comprobantes internos y externos y no haber sido desvirtuada por medios probatorios contenidos en la ley.

En punto a los documentos que fueron allegados al proceso explicó lo siguiente: “el expediente administrativo DT 2014 2016 01843, en once (11) tomos y 3670 folios, citado como anexo documental probatorio de la respuesta a la demanda, por la cantidad de folios, no ha sido posible adjuntar en correo electrónico los archivos escaneados por el tamaño de los mismos, una vez se normalice la situación, o antes si las condiciones lo permiten, se

remitirá oportunamente al Despacho Judicial de conocimiento para que se adjunte a esta respuesta en medio electrónico”13.

1. De la referida demanda conoció en primera instancia el Tribunal Administrativo de Antioquia que, mediante sentencia del 9 de diciembre de 2020, negó las pretensiones de MEPRECOL al concluir que la modificación de la declaración privada de la actora por el año gravable 2014 con el rechazo de costos por $91.980.582.000 sí era procedente y estuvo debidamente motivada. Destacó que la DIAN encontró pruebas que desvirtuaron la realidad de las operaciones declaradas. A su vez, concluyó que la demandante no acreditó las operaciones realizadas con los proveedores investigados con medios de prueba idóneos. En palabras del juez: “de la valoración de las pruebas directas practicadas por la DIAN, así como de los indicios tenidos en cuenta por la misma entidad, resulta evidente que las operaciones de compraventa entre los proveedores verificados y la sociedad demandante no corresponden a la realidad económica, puesto que, aquella simuló compras de oro, en razón a que los proveedores no pueden demostrar sus compras, lo que permite establecer que no tenían inventario para realizar la venta a C.I. MEPRECOL S.A”.

Respecto de la manera como se surtió la primera instancia del proceso promovido por MEPRECOL y para lo que resulta relevante en el marco de la revisión del presente trámite de tutela, es preciso anotar que, de acuerdo con las pruebas que obran en el expediente14, en el curso de la audiencia inicial de la que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 201115 , la cual tuvo lugar el 13 de octubre de 202016, ni el juez, ni las partes inmersas en el litigio advirtieron la configuración de alguna causal de nulidad declarándose con ello “cerrada la etapa de saneamiento”17, en esos términos quedó consignado tanto en el audio como en el acta de la aludida audiencia18.

Así mismo, se destaca que la etapa de fijación del litigio tuvo lugar sin novedad alguna.

Seguidamente, en la misma audiencia inicial, se dio apertura a la etapa del decreto probatorio donde, como una única particularidad se evidenció que la parte demandante interpuso recurso de reposición contra la decisión que denegó la práctica del dictamen pericial y la inspección judicial que solicitó MEPRECOL a efectos de: (i) “comprobar si las compras del metal corresponden en peso y dinero a las declaradas”19 y de (ii)“ilustrar a los señores Magistrados sobre la verdad material de las exportaciones y las compras del oro y el platino vendido al exterior”20. La decisión no fue repuesta.

Por otro lado y para lo que se estima relevante en esta causa cabe indicar que en el marco de la comentada audiencia inicial, la magistrada ponente se refirió expresamente al expediente administrativo dentro del listado de pruebas decretadas. Sin embargo, fue únicamente con posterioridad a la culminación de la aludida diligencia que se corrió traslado del expediente completo a la parte demandante.

1. Contra la decisión adoptada en primera instancia, MEPRECOL presentó recurso de apelación. Aseguró que los costos por compras sí eran procedentes y, por lo tanto, insistió en la falsa motivación de los actos administrativos demandados valiéndose, en gran medida, de los argumentos expuestos en la demanda. Adicionalmente, puso de presente que en el marco del recurso de reconsideración se adjuntaron diferentes documentos que daban cuenta de la trazabilidad de sus costos. Específicamente, referenció los soportes que en dicha sede administrativa allegó para cada uno de los proveedores cuestionados. En ese orden, rechazó la valoración adoptada por el Tribunal Administrativo de Antioquía en punto a sostener que la demandante no aportó los soportes respectivos para controvertir las irregularidades que identificó la DIAN21.

1. Mediante sentencia del 15 de septiembre de 2022, la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó la decisión de primera instancia. Argumentó que, las resoluciones atacadas fueron debidamente motivadas por la DIAN y la demandante no logró desvirtuar las conclusiones allí alcanzadas. Consideró que la DIAN encontró suficientes pruebas para

demostrar que las operaciones cuestionadas no existieron, de allí que fuera procedente el desconocimiento de los costos previstos en la liquidación oficial de revisión; máxime cuando la sociedad demandante no acreditó “la realidad de las operaciones por medios distintos a la contabilidad y a las facturas”22.

Destacó que, la DIAN no pudo constatar las operaciones informadas por la actora dada la imposibilidad de comprobar la realidad de las operaciones con los proveedores. Bajo ese contexto, consideró que: “el análisis de las pruebas recaudadas por la demandada desvirtuó el registro de la contabilidad, las facturas y las pruebas documentales en las que enfatiza la demandante se debió poner especial cuidado, pues la administración evidenció elementos de prueba sobre la inexistencia de las operaciones de compra registradas en dichos documentos (…)”23. Así, estimó que el desconocimiento de costos se fundó en la investigación adelantada por la DIAN que estuvo encaminada a determinar la trazabilidad de las operaciones de la actora, no solo a partir de la información suministrada, sino con la de sus proveedores y los proveedores de estos últimos, “analizando en conjunto la cadena del negocio”24.

Concluyó que, las pruebas en las que soportó la DIAN su decisión le restan credibilidad a la contabilidad y a las facturas allegadas por la demandante, las cuales pueden ser desvirtuadas por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como ocurrió en el presente asunto donde la administración acudió a visitas de verificación, inspecciones oculares, cruces con terceros, e incluso testimonios25.

Finalmente, respecto de todo el tramite surtido en el marco del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho se pudo evidenciar que ni en los alegatos de conclusión de primera instancia ni en los de segunda, MEPRECOL hizo alusión alguna a la remisión incompleta del expediente por parte de la DIAN.

2. Respecto de la acción de tutela promovida en contra de la sentencia del 15 de septiembre de 2022 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

2.1 Por los hechos descritos previamente, MEPRECOL formuló acción de tutela en contra de la Sección Cuarta del Consejo de Estado por la presunta vulneración de sus derechos fundamentales al debido proceso y al acceso a la administración de justicia. Así mismo, por el aparente desconocimiento de los principios de buena fe y confianza legítima. A juicio de la accionante, la autoridad judicial demandada incurrió en un defecto fáctico, en tanto profirió su decisión sin advertir que el expediente administrativo remitido por la DIAN al proceso de nulidad y restablecimiento del derecho se encontraba incompleto26. Ello, aseguró, dio lugar a que no se examinaran integralmente las pruebas contables de MEPRECOL que demuestran las compras de metales preciosos con las que justificó sus costos ante la DIAN.

2.2 Bajo ese contexto, la accionante explicó que en el proceso ordinario se requirió como prueba que la DIAN allegara el expediente administrativo en tanto ahí figuraban los documentos probatorios que respaldaban las compras hechas por MEPRECOL y que, por lo tanto, desvirtúan las imputaciones de la DIAN. Concretamente, destacó que "(…) cuando interpuso el recurso de reconsideración de forma explícita, se adjuntaron documentos claves para sustentar las compras de metales preciosos hechas en su momento a los seis proveedores que posteriormente cuestionaría la DIAN (…)27".

2.3 Indicó que, si bien el Tribunal Administrativo de Antioquia – juez de primera instancia en el proceso ordinario- decretó la prueba, la DIAN remitió el expediente incompleto, pues solo contenía las pruebas que por ella fueron recaudadas pero ninguna de las que aportó el contribuyente al proceso administrativo, en especial, aquellas aportadas con el recurso de reconsideración presentado contra la liquidación oficial de revisión del 22 de mayo de 2018 donde se relacionaron las compras de oro que fueron cuestionadas por la DIAN28.

2.4 Aseveró que la autoridad accionada redactó su fallo “como si hubie[ra] visto las pruebas de CI MEPRECOL”29 cuando lo que ocurrió fue que se limitó a transcribir los argumentos presentados por la DIAN en la investigación administrativa. En esa medida, la accionante arguyó que en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho no se contó con recursos o medios de defensa para contrarrestar el proceder de la DIAN en punto a remitir el expediente de los antecedentes administrativos de forma incompleta.

2.5 Adicionalmente, la tutelante explicó que en la sentencia objeto de cuestionamiento, la Sección Cuarta del Consejo de Estado indicó que: “el numeral 4 del artículo 774 del Estatuto Tributario autoriza a la DIAN a desconocer la contabilidad, aun cuando sea llevada en debida forma”30.Así, aseveró que la autoridad judicial accionada invirtió la carga de la prueba y puso al contribuyente a acreditar un hecho imposible de probar “(…) incluso después de haber ocurrido el hecho económico (…)”31.

Con fundamento en lo expuesto, la actora invocó el amparo de sus derechos fundamentales y, en consecuencia, le solicitó al juez de tutela:

i. Declarar que la sentencia del 5 de septiembre de 2022 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado proferida en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por MEPRECOL contra la DIAN, se dictó con base en un expediente administrativo “mutilado”, en tanto no contenía las pruebas aportadas por MEPRECOL cuando interpuso el recurso de reconsideración en sede administrativa32.

i. Declarar que la sentencia del 15 de septiembre de 2022 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado incurrió en defecto fáctico comoquiera que se profirió sin examinar la prueba decretada por el Tribunal Administrativo de Antioquia a petición de MEPRECOL33.

i. Ordenar a la Sección Cuarta del Consejo de Estado o a otra autoridad judicial, si es que esta última se muestra renuente a acatar la orden de tutela, que para restablecer los derechos fundamentales vulnerados profiera una nueva sentencia en el proceso de nulidad y restablecimiento de MEPRECOL contra la DIAN donde se tome en consideración la totalidad de los documentos allegados en sede del recurso de reconsideración34.

i. Finalmente, la accionante solicitó como medida provisional la suspensión de la sentencia del 15 de septiembre de 2022 proferida por la autoridad judicial accionada.

3. Tramite tutelar

3.1.1 Contestación de la parte accionada – Sección Cuarta del Consejo de Estado37

De manera preliminar, solicitó declarar la improcedencia por falta de relevancia constitucional. Al respecto, explicó que la acción de tutela no puede utilizarse como una instancia adicional del proceso ordinario en el cual fue proferida la providencia acusada. Así, estimó que en esta oportunidad no se advierte la vulneración de un derecho fundamental, sino que, se discute "la discrepancia" que tiene la parte actora frente a una decisión judicial.

Con todo, precisó que en la sentencia objeto de cuestionamiento, luego de la valoración probatoria correspondiente, se explicó que el rechazo parcial de costos se fundó "(…) en el material probatorio que desvirtuó la contabilidad, facturas y demás documentos aportados por la demandante, respecto de las compras de oro que supuestamente realizó"38. En ese orden, argumentó que la DIAN logró constatar mediante visitas de verificación, cruces de

información, recepción de testimonios y recopilación de indicios que las compras declaradas no existieron, sin que se acreditara la realidad de las mismas, con lo cual se concluyó la inexistencia de las operaciones.

3.1.2 Contestación de la DIAN – vinculada

Consideró que, la acción de tutela es improcedente por falta de relevancia constitucional comoquiera que los argumentos incorporados en el escrito de tutela ya fueron debatidos y resueltos en sede ordinaria. En todo caso, destacó que en el marco del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, la contribuyente debió advertir que los antecedentes administrativos estaban incompletos y que los documentos faltantes eran trascendentales para decidir el asunto y, por tanto, no hacer dicho reproche en sede de tutela39.

3.1.3 El Tribunal Administrativo de Antioquia

Envió copia del expediente del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado No. 05001-23-33-000-2019-02739-00/01; sin embargo, no rindió informe.

4. Decisiones judiciales objeto de revisión

4.1. Sentencia de primera instancia40

Mediante providencia del 20 de febrero de 2023, el Consejo de Estado-Sección Tercera-Subsección B concedió el amparo invocado respecto al cargo relacionado con el hecho de

que el expediente administrativo que allegó la DIAN en el proceso ordinario se encontraba incompleto. Así, precisó que en el escrito de apelación la sociedad actora hizo referencia a las pruebas allegadas con el recurso de reconsideración en el proceso administrativo, sin que la Sección Cuarta del Consejo de Estado se pronunciara al respecto.

Bajo esa línea, estimó que la accionada incurrió en defecto fáctico en tanto omitió valorar las pruebas allegadas por MEPRECOL con el recurso de reconsideración. Agregó que, comoquiera que la contribuyente hizo alusión a los documentos que había remitido en el marco del aludido recurso ante la DIAN era deber de la accionada verificar la existencia de estos dentro del expediente. De esta manera, sostuvo que a pesar de que las autoridades judiciales tuvieron acceso efectivo al expediente administrativo desde octubre de 2020, pasaron por alto que este se encontraba incompleto. Concretamente, faltaban 2892 folios aportados por la contribuyente. Seguidamente precisó que, conforme al artículo 175 del CPACA, las autoridades administrativas tienen que remitir los antecedentes administrativos completos como pruebas en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho.

No obstante lo anterior y en punto al valor probatorio que le atribuyó la demandada a los libros de contabilidad y a las facturas que presentó MEPRECOL para sustentar sus costos ante la DIAN, el a quo declaró la improcedencia de la acción de tutela por considerar que dicho cargo no tenía relevancia constitucional. Así, ordenó, entre otras cosas, que: (i) la accionada profiriera una nueva sentencia tomando en cuenta las pruebas faltantes y que (ii) la DIAN aportara ante la autoridad judicial demandada el expediente completo del procedimiento administrativo en el que fue emitida la Resolución No. 992232019000054 del 16 de mayo de 2019 que confirmó la liquidación oficial de revisión allí proferida41.

4.1.1 Respecto del cumplimiento de la DIAN a la orden impartida en la sentencia de primera instancia42 .

En el marco del cumplimiento de la orden impartida en primera instancia a la DIAN remitió las piezas procesales faltantes. Adicionalmente, mediante oficio del 25 de marzo de 2023 dirigido a la Sección Cuarta del Consejo de Estado – accionada- puso de presente, entre otras cosas, que:

"(…) haciendo claridad [que] por un error involuntario, no se incorporaron físicamente los 2892 folios al expediente administrativo que se refiere la sentencia de tutela al momento de devolver los documentos a la seccional Medellín después de proferir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Estos documentos no fueron digitalizados y por la cantidad de folios que tiene el expediente administrativo, no fue muy visible la falta de los mismos al momento de aportar los antecedentes de manera virtual al Tribunal Administrativo. Sin embargo, como se puede demostrar dichas pruebas aportadas SI fueron valoradas y tenidas en cuenta por la DIAN al momento de proferir los actos que fueron demandados en sede judicial"43.

4.2 Impugnación44

La Sección Cuarta del Consejo de Estado impugnó parcialmente el fallo de primera instancia. Puntualmente, orientó su argumentación a exponer las razones por las cuales no compartía la decisión adoptada por el a quo en torno a conceder el amparo constitucional por la configuración de un defecto fáctico y, en consecuencia, dejar sin efectos la providencia objeto de censura.

Para sustentar su postura advirtió que, el cargo presentado por el actor respecto al hecho de que el expediente administrativo allegado por la DIAN al proceso ordinario se encontraba incompleto no cumple con el presupuesto de la relevancia constitucional por las razones que se exponen a continuación:

i. Indicó que en la audiencia inicial celebrada el 13 de octubre de 2020 donde se dispuso el decreto de las pruebas en el proceso ordinario, el Tribunal Administrativo de Antioquia (juez de primera instancia) indicó que “se tendrá en su valor legal […] al expediente administrativo remitido por la entidad demandada”45, en otras palabras, se entendió debidamente aportado al trámite judicial de nulidad y restablecimiento del derecho. Al respecto, reseñó que ese mismo día -13 de octubre de 2020-, el Tribunal remitió a MEPRECOL el enlace para acceder al expediente administrativo, “(…) momento en el que debía verificar su completitud y, de encontrar la inconsistencia que ahora pone en conocimiento del juez constitucional, activar los mecanismos procesales que le provee el ordenamiento jurídico”46.

Bajo ese razonamiento, señaló que la contribuyente no puede acudir a la acción de tutela “(…) apoyándose en su propia inactividad, cuando era el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho el mecanismo judicial idóneo en el que podía dar ese debate probatorio, no a través de este medio de defensa constitucional de naturaleza residual y subsidiaria”47.

i. Seguidamente, destacó que el debate propuesto en el recurso de apelación del proceso ordinario – consistente en que se tuvieran en cuenta los anexos allegados con el recurso de reconsideración- no guarda correspondencia con la discusión que ahora propone ante el juez constitucional. Esto es así porque en la sustanciación del recurso de apelación -en el marco del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho- la sociedad demandante “(…) se limitó a indicar que debían tenerse en cuenta los documentos que se adjuntaron al recurso de reconsideración48 en sede administrativa, es decir, su alegato no se sustentó en que el expediente administrativo allegado por la DIAN estaba incompleto (…)”49 (énfasis propio).

Esta particularidad, puntualizó la accionada, “(…) permite concluir sin mayor esfuerzo, que la discusión que ahora propone la parte demandante es nueva y que no puede ser en esta instancia constitucional donde se pueden mejorar los argumentos de defensa o suplir los recursos que se dejaron de agotar en el proceso ordinario”50.

i. Por otro lado, aseguró que el accionando so pretexto de que la DIAN no allegó el expediente administrativo de manera completa al proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, lo que en realidad persigue es "(….) darle continuidad a la discusión litigiosa que ya fue resuelta en dos instancias por el juez ordinario", desconociendo que la procedencia de la acción de tutela contra decisiones judiciales se circunscribe "(…) a la realización de un juicio de validez no de corrección que, en últimas, es lo que se procura con la discusión que se pone a consideración del juez constitucional"51 .

Igualmente, resaltó que aun cuando la sociedad demandante indica que los 2892 folios dejados de analizar contenían pruebas referentes a la "trazabilidad exportaciones de metal (compras y documentos de exportación)" (1960 folios) y "trazabilidad pagos (proveedores)", lo cierto es que no explicó cómo la valoración de la contabilidad habría llevado a una decisión diferente a la que se adoptó, pues, desde la primera instancia del proceso, era clara la inexistencia de las operaciones con ciertos proveedores, razón por la cual la DIAN rechazó unos costos52.

Agregó que, contrario a la tesis adoptada en el fallo de tutela de primera instancia, era deber de la contribuyente aportar los elementos de prueba que en su poder tuviese para hacer valer sus pretensiones y/o al menos, advertir la irregularidad a efectos oficiar a la DIAN para que enviara el faltante del expediente. Todo esto, enfatizó, guarda relación con el carácter rogado de la jurisdicción de lo contencioso administrativo53. En ese orden, solicitó revocar la decisión de prima instancia y, en su lugar, declarar la improcedencia integral de la acción de tutela por falta de relevancia constitucional o, en su defecto, negar el amparo.

Por su parte, la DIAN se adhirió a la impugnación presentada por la accionada comoquiera que descartó la configuración del defecto fáctico toda vez que la solicitante nunca reclamó la omisión de pruebas al recurrir el fallo del Tribunal.

4.3. Sentencia de segunda instancia54

La Sección Tercera (Subsección C) del Consejo de Estado, mediante sentencia del 12 de mayo de 2023, revocó el fallo recurrido. De manera preliminar, precisó que la configuración del defecto fáctico requiere, entre otras cosas, que el funcionario judicial haya adoptado una decisión sin respaldo probatorio o que la prueba omitida o valorada indebidamente sea determinante en el caso, es decir, que tenga el alcance de modificar el sentido de la providencia acusada. Así, destacó que, para acceder al amparo por este defecto, le corresponde al juez de tutela dar por acreditada la relevancia de la prueba omitida, tergiversada o incluida de manera ilegal.

Bajo ese contexto, señaló que tras confrontar los elementos de juicio que integran el expediente de tutela se pudo evidenciar que, por orden del Tribunal Administrativo de Antioquia, el 13 de octubre de 2020 la DIAN aportó al proceso de nulidad y restablecimiento del derecho los antecedentes administrativos, a través de un enlace electrónico. A partir de esto y como la misma DIAN lo manifestó (ver supra 4.1.1), se pudo constatar que la documentación inicialmente remitida al proceso ordinario estaba incompleta. En efecto, se verificó que no se incluyeron 2892 folios que correspondían a la prueba contable remitida por la contribuyente al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que determinó un mayor impuesto de renta a su cargo en la vigencia tributaria del año 2014.

No obstante lo anterior, el ad quem puso de presente que los antecedentes administrativos estuvieron a disposición de todas las partes del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho “(…) desde la audiencia preliminar y a lo largo de las etapas posteriores –alegaciones en primera instancia, recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal del 9 de diciembre de 2020 y los alegatos de conclusión en segunda instancia”55, sin que la

contribuyente advirtiera o previniera a los operadores judiciales sobre los documentos "cercenados"56 a los antecedentes administrativos.

Resaltó que, tanto en el recurso de apelación como en las alegaciones de segunda instancia, la contribuyente "(…) se refirió a los once tomos de contabilidad (2892 folios) y a la relación de pagos y soportes, trazabilidad de las compras y exportaciones con sus soportes, comprobación de la recepción de la mercancía"57. Todo esto, sin indicar que tales documentos faltaban en los antecedentes administrativos remitidos por la DIAN. Agregó que, MEPRECOL tampoco censuró el hecho de que no estuvieran en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho. En otras palabras, concluyó que: "(…) la solicitante nada dijo de la irregularidad que alega ahora en la tutela. Tampoco interpuso recurso alguno o incidente de nulidad para completar la prueba que alega cercenada"58.

Así las cosas, el juez anotó que aun cuando no desconoce la irregularidad señalada por la accionante -la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dictó el fallo del 15 de septiembre de 2022 sin los 2892 folios faltantes- lo cierto es que, tal circunstancia debió advertirse en el curso del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, a través de los distintos mecanismos de los que disponen las partes (recursos e incidentes de nulidad). Así, consideró que: "(…) la tutela no es, ni puede ser, el remedio para solucionar irregularidades que las partes debieron alegar en el transcurso del proceso. El amparo frente a providencias judiciales es excepcional y solo procede, por irregularidades en el trámite, si estas se alegaron en el respectivo proceso"59.

5. Actuaciones adelantadas en sede de revisión

5.1 Informe del 14 de noviembre de 2023 y sesión de Sala Plena del 28 de noviembre de

2023.

La magistrada ponente, mediante informe del 14 de noviembre de 2023 y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 61 del Acuerdo 02 de 2015, informó a la Sala Plena sobre los antecedentes del presente expediente con el fin de que ésta determinara si asumía su conocimiento. En sesión del 28 de noviembre de la misma anualidad la Sala Plena de la Corte Constitucional decidió no asumir el conocimiento del asunto.

5.2 Auto de pruebas del 16 de enero de 2024.

Mediante auto del 16 de enero de 2024, la Sala Octava de Revisión de la Corte Constitucional, para mejor proveer, ordenó: (i) a la DIAN remitir copia completa del expediente No. DT 2014 2016 1843 a nombre de MEPRECOL, (ii) a MEPRECOL remitir copia de las pruebas que aportó, en calidad de contribuyente al proceso administrativo No. DT 2014 2016 1843, en especial aquellas allegadas con el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412018000090 del 22 de mayo de 2018 y (iii) al Tribunal Administrativo de Antioquia copia completa del expediente de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho presentada por la MEPRECOL en contra de la DIAN. Igualmente, se advirtió que las partes estaban facultadas para aportar las pruebas o documentos adicionales que consideraran pertinentes para el presente proceso de revisión60.

5.2.1 Respecto de las pruebas allegadas en sede de revisión61

Intervención de la DIAN

El Subdirector de Representación Externa de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN allegó en el término previsto para el efecto copia completa del expediente administrativo,

junto con sus anexos.

Intervención de MEPRECOL

Actuando mediante apoderado judicial62, remitió copia de toda la documentación solicitada. En esta relacionó, concretamente, los proveedores, la trazabilidad de los metales exportados y la trazabilidad de los pagos efectuados a los diferentes proveedores. Así, allegó un total de 2892 folios.

Tribunal Administrativo de Antioquia

Remitió enlace electrónico de acceso al expediente del proceso ordinario.

5.2.2 Intervenciones allegadas en el marco del traslado probatorio63

En cumplimiento del artículo 64 del Reglamento Interno de la Corte Constitucional –Acuerdo 05 de 1992, modificado por el Acuerdo 02 del 22 de julio de 2015-, se pusieron a disposición de las partes o de los terceros con interés, las pruebas recibidas con ocasión al decreto probatorio. En el término del traslado se allegaron las siguientes intervenciones.

5.2.2.1 Intervenciones de MEPRECOL64

Mediante correo electrónico del 7 de febrero de 2024, la accionada allegó dos oficios cuyo objeto se sintetiza de la siguiente manera:

Respecto del primer oficio: Contentivo de un certificado emitido por la abogada corporativa y el revisor fiscal de la empresa cuyo objeto se concretó en poner de presente que el expediente remitido por la DIAN ante esta Corporación sigue presentando problemas en de digitalización. Al respecto, anotó que: “(…) esta situación afecta gravemente los intereses de la comercializadora, puesto que no existe continuidad en la información aportada y complica de forma exorbitante el estudio de cada uno de los documentos”65.

Respecto del segundo oficio66: De manera preliminar, la accionante actuando a través de su apoderado judicial se pronunció respecto del cumplimiento de la orden impartida en el marco del auto de pruebas del 16 de enero de 2024 (ver supra 5.1). Sobre el particular, destacó que la DIAN: “ahora sí remitió el expediente administrativo que digitalizó al parecer en dos

momentos. En un primer momento, solo digitalizó la documentación las pruebas que la propia DIAN recogió para formar el expediente administrativo, pero se abstuvo de digitalizar los 2892 folios que CI MEPRECOL adjuntó en el recurso de reconsideración en ejercicio de su derecho de defensa. En un segundo momento, digitalizó tales folios con desidia y de esa manera cumplió, no con el auto emitido ahora por la H. Corte Constitucional, sino en cumplimiento del auto que debió dictar la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en cumplimiento de la orden de tutela de primera instancia. Fue en esa ocasión cuando la DIAN confesó no haber enviado los antecedentes administrativos de forma completa, de haber ocultado la prueba del contribuyente ante los jueces de lo contencioso administrativo"67. Así, insistió en el hecho de que el expediente inicialmente remitido por la DIAN al proceso ordinario contenía antecedentes administrativos "incompletos o mutilados"68.

Seguidamente, expuso una argumentación extensa dirigida a llamar la atención de la Corte, respecto de la necesidad de proteger los derechos fundamentales que presuntamente le fueron conculcados. Con esa intención, reiteró ante el despacho de la magistrada ponente varios de los argumentos expuestos en el escrito tutelar y aquellos que pretendió hacer valer en el curso del trámite de impugnación. Ahora bien, en lo que adquiere particular relevancia para el estudio del asunto de la referencia, es necesario resaltar que el apoderado de la parte accionante puso de presente ante esta Corporación lo siguiente:

"CI MEPRECOL se vio en la obligación de instaurar el recurso extraordinario de revisión contra la sentencia de 15 de septiembre de 2022 dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el proceso ordinario de nulidad y restablecimiento. Se vio obligada a ello, por dos razones: primero, porque mientras estaba ad-portas del vencimiento del plazo legal para la interposición de dicho recurso (1 año después de la ejecutoria), desconocía si el proceso de acción de tutela que se instauró contra dicha providencia judicial iba a cursar la instancia eventual de revisión ante la H. Corte Constitucional, cuya selección se notificó el 10 de octubre de 2023. En segundo lugar, porque CI MEPRECOL tiene derecho a usar todas las vías jurídicas que estén a su alcance para intentar que un juez de la república encuentre la razón de su dicho ante injusticia padecida y que es objeto de reclamo"69 (énfasis propio).

Bajo esa línea, explicó que: "(…) para evitar caer en el desamparo total de los derechos conculcados con la decisión judicial ordinaria dictada de forma espuria, se optó por interponer el recurso extraordinario de revisión contra la sentencia de 15 de septiembre de

2022 dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al amparo de la causal 1° del artículo 250 de1 CPACA (…)”70 (énfasis propio) .

No obstante lo anterior, la parte actora argumentó que el hecho de haber promovido el aludido recurso extraordinario de revisión71 no debe “inici[dir] negativamente en la decisión de revocar la sentencia de tutela de segunda instancia que ya fue seleccionada para el efecto. Enfatizó en que la existencia del mencionado recurso no puede dar lugar a considerar que MEPRECOL “(…) aún tiene un medio de defensa ante el juez, [p]ues, en realidad no lo tiene(…)”72. Al respecto, sostuvo que es el mismo tribunal accionado el llamado a conocer del pluricitado recurso, enfatizando que, a su juicio, éste en consecuencia “(…) tiene una mínima probabilidad de éxito, dado que, para romper el principio de cosa juzgada e infirmar una sentencia, esa corporación ha construido una rigurosa jurisprudencia que lo hace en extremo difícil, casi imposible, ya que la aplicación y la interpretación de las causales legales para que prospere la revisión extraordinaria de un fallo se hacen de una manera estricta, taxativa y en extremo limitada, escudándose en la imposibilidad que tiene el juez de la revisión para para reabrir el debate propio de las instancias ordinarias (…)”73.

Añadió que el recurso extraordinario de revisión quedó repartido a la propia Sección Cuarta del Consejo de Estado y que el procurador delegado, en lugar de “(…) propender por los derechos de los usuarios de la administración de justicia, rindió un concepto diciendo que el recurso no debe prosperar porque los hechos no caben en la causal primera y que, en cualquier caso, sería culpa de la víctima de la injusticia”74. Así, la parte demandante aseguró que ha “(..)sido revictimizad[a]” en varias oportunidades75.

Con fundamento en todo lo expuesto, solicitó que esta Corporación “(…) acepte que el recurso extraordinario de revisión no es en este caso un mecanismo judicial idóneo, suficiente, expedito e imparcial para restaurar los derechos fundamentales de CI MEPRECOL, puesto que, de entrada, las irregularidades procesales que terminaron en una sentencia falsamente motivada no constituyen una causal típica de revisión, pero si una vía de hecho sólo corregible por el juez de tutela”76.

5.2.2.2. Intervención de la DIAN77

Mediante correo electrónico del 8 de febrero de 2024, la DIAN actuando a través de la Subdirectora de Representación Externa de la Dirección de Gestión Jurídica allegó un oficio

cuyo contenido se sintetiza a continuación:

Empezó por destacar que: "(…) es totalmente carente de veracidad la afirmación según la cual, la DIAN mutiló el expediente para esconder las pruebas que favorecían y le daban la razón a MEPRECOL"78. Así, explicó que el actuar de los funcionarios de dicha entidad en los procesos judiciales y administrativos es totalmente trasparente, "(…) revestido siempre de la mayor lealtad procesal para con la contraparte y los magistrados de la judicatura"79. Bajo esa óptica, aseguró que, para el caso concreto, lo ocurrido guarda relación con un "error involuntario"80 que se materializó tras dejarse de escanear o digitalizar un total de 2892 folios aportados al expediente administrativo por parte del contribuyente. Ello, afirmó, tuvo lugar "dada la gran cantidad de folios que tiene el expediente administrativo [y] no fue muy visible la falta de los mismos al momento de aportar los antecedentes de manera virtual al Tribunal Administrativo"81. No obstante, precisó que dicha documentación sí fue valorada y tomada en consideración al momento de proferir los actos que fueron demandados en sede judicial.

En ese orden, adujo que: "(…) los 2892 folios aportados por el contribuyente con su recurso de reconsideración consisten en facturas y documentos que soportan formalmente unos costos y deducciones que fueron desconocidos por la Administración de Impuestos en desarrollo de sus facultades de investigación y fiscalización"82. Sin embargo, reseñó que la investigación en sede administrativa "(…) consistió precisamente en ir más allá de lo formalmente probado por el contribuyente con sus facturas y contabilidad"83. Al respecto, enfatizó que el trámite que adelantó la DIAN estuvo encaminado a "(…) indagar más allá de estos meros requisitos formales y llegar hasta la realidad económica de las operaciones con incidencia fiscal"84. Por esta razón, destacó que el proceso judicial no se centra en el análisis pormenorizado de dichas facturas y documentos, sino en las demás pruebas practicadas por la DIAN para desconocerlas.

Así las cosas, estimó que: "(…) las facturas están en el expediente y la discusión se centra en su validez para efectos fiscales, más no en su existencia"85. De allí que, a su juicio, esta sea la razón por la cual la apoderada de MEPRECOL en sede judicial "(…) nunca hizo la más mínima referencia a dichos documentos en sus alegatos de primera y segunda instancia y tampoco en su apelación de la sentencia de primera instancia, ya que, es claro, la discusión no se centraba en que la contribuyente no las hubiese aportado, sino en que a pesar de ello,

no eran suficientes para los efectos fiscales y tributarios pretendidos, ya que la Administración de Impuestos las desconoce a la luz de otras pruebas practicadas e igualmente en el proceso de determinación y discusión del tributo”86.

En consecuencia, se opuso a los cargos presentados por el actor y, por lo tanto, a su intención de solicitar la revocatoria del fallo objeto de cuestionamiento, pues, el análisis jurídico realizado por la accionada se ajustó a derecho y se profirió bajo el pleno conocimiento de la totalidad de los hechos, pruebas y evidencias que resultaron de la amplia investigación surtida en el procedimiento administrativo donde, a partir de las reglas probatorias y el conjunto con los indicios obtenidos, se cuestionó la veracidad de las transacciones económicas realizadas por MEPRECOL.

Por otro lado, hizo hincapié en que: “(…) no hay un solo escrito o memorial por parte del apoderado del accionante dentro del proceso judicial que alerte a los magistrados de estar omitiendo alguna prueba o que no hubiera sido valorada y que fuere necesaria para tomar las decisiones que hoy son objeto de esta acción de tutela en sede de revisión”87. Así, estimó que la decisión censurada se tomó no solo conforme a la jurisprudencia de la Sección Cuarta vigente sino también, a la realidad contable y fáctica de la parte demandante. Concluyó que, el tutelante pretende revivir una discusión probatoria que no fue advertida en ninguna de las etapas procesales ordinarias, ignorando que la acción de tutela no puede constituir una instancia adicional para controlar las decisiones tomadas por la corporación judicial accionada y mucho menos, tiene por objeto servir como un “juicio de corrección”88.

1. Competencia

1.1. La Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para revisar los fallos de tutela proferidos dentro del trámite de referencia, de conformidad con lo establecido en los artículos 86 y 241.9 de la Constitución Política y los artículos 33 y siguientes del Decreto 2591 de 1991.

2. Problema jurídico y esquema de la decisión

2.1. De acuerdo con lo expuesto en el acápite de antecedentes, en esta oportunidad le corresponderá a la Sala de Revisión, en primer lugar, determinar la procedencia de la acción de tutela contra la providencia judicial censurada, en lo que tiene que ver con el cumplimiento de los requisitos generales que para el efecto ha previsto la jurisprudencia constitucional. Concretamente, se deberá establecer si se encuentra acreditado el presupuesto de subsidiariedad como requisito imprescindible para estudiar el fondo del asunto.

En ese orden, la Sala reiterará la jurisprudencia relacionada con los siguientes tópicos: (i) la procedencia excepcional de la acción tutela contra providencias judiciales; (ii) el requisito de subsidiariedad y la obligación del accionante de agotar los medios de defensa disponibles; (iii) el recurso extraordinario de revisión en materia contencioso-administrativa como mecanismo de defensa idóneo y eficaz. (iv) Con base en ello, se examinará el cumplimiento de los requisitos generales de procedencia en el caso objeto de revisión.

3. La procedencia excepcional de la acción tutela contra providencias judiciales. Reiteración de jurisprudencia89

3.1 De manera reiterada, la jurisprudencia constitucional ha reconocido la posibilidad de controvertir las decisiones judiciales a través del ejercicio de la acción de tutela90, precisando que, en esos casos, la procedencia del amparo es de carácter excepcional y restringido, en tanto solo tiene lugar en los eventos donde logre establecerse una clara actuación del juzgador que sea manifiestamente incompatible con la Constitución y violatoria de derechos fundamentales, en especial, de los derechos al debido proceso y al acceso a la administración de justicia. Ello, ha resaltado esta Corte, no lleva a considerar que la tutela, en sí misma, constituya un juicio de corrección de los asuntos ya definidos por la autoridad

competente91.

3.2 Bajo esa perspectiva, la Corte ha proscrito el uso del amparo constitucional como una instancia adicional para discutir los asuntos de índole probatorio o de interpretación del derecho que dieron origen a la controversia judicial. Pues ha precisado que las partes cuentan con los recursos judiciales ordinarios y extraordinarios dispuestos por el legislador para combatir las decisiones de los jueces que estimen arbitrarias o incompatibles con sus derechos. De allí que, la tutela contra providencias judiciales solo proceda cuando, luego de agotar dichos recursos, persista la aparente arbitrariedad judicial92.

3.3 Lo anterior, ha explicado la Corte, guarda relación con la necesidad de preservar los principios constitucionales de los que se desprende el respeto por la cosa juzgada, la seguridad jurídica, la garantía de la independencia y autonomía de los jueces y el sometimiento general de los conflictos a las competencias judiciales ordinarias93. Sobre esa base, esta Corporación ha desarrollado una sólida línea jurisprudencial en punto a fijar las condiciones adicionales que deben cumplirse para que sea posible controvertir una providencia judicial a través de la acción de tutela.

3.4 Así, en una labor de sistematización sobre la materia, mediante la sentencia C-590 de 2005, este Tribunal identificó los requisitos generales y específicos de procedencia de la tutela cuando la presunta amenaza o violación de los derechos proviene de una decisión judicial. A través de la aludida providencia, se puntualizó que los primeros son presupuestos cuyo cumplimiento forzoso es condición necesaria para que el juez constitucional pueda entrar a valorar de fondo el asunto puesto en su conocimiento, mientras que los segundos corresponden, específicamente, a los vicios o defectos presentes en la decisión judicial y que constituyen la causa de la vulneración o amenaza de los derechos fundamentales94.

3.5 En plena correspondencia con lo dicho en la referida sentencia- a su vez reiterada de manera uniforme en posteriores pronunciamientos-95 para que una decisión judicial pueda ser revisada por vía de la acción de tutela, es necesario que previamente satisfaga los siguientes requisitos generales o presupuestos formales, a saber: (i) que la cuestión que se discuta resulte de evidente relevancia constitucional; (ii) que se hayan agotado todos los medios -ordinarios y extraordinarios- de defensa judicial al alcance de la persona afectada,

salvo que se trate de evitar la consumación de un perjuicio iusfundamental irremediable; (iii) que se cumpla el requisito de la inmediatez96;(iv) cuando se trate de una irregularidad procesal, debe quedar claro que la misma tiene un efecto decisivo o determinante en la sentencia que se impugna y que afecta los derechos fundamentales de la parte actora; (v) que la parte actora identifique de manera razonable tanto los hechos que generaron la vulneración como los derechos vulnerados y que hubiere alegado tal vulneración en el proceso judicial siempre que esto hubiere sido posible y (vi) que no se trate de sentencias de tutela97.

3.6 En ese orden, una vez verificado el cumplimiento integral de los requisitos generales antes enunciados, la procedencia de la tutela contra una decisión judicial depende de que la misma haya incurrido en al menos una de las siguientes causales específicas98: (i) defecto orgánico, (ii) defecto procedimental absoluto, (iii) defecto fáctico, (iv) defecto sustantivo o material, (v) error inducido o por consecuencia, (vi) decisión sin motivación, (vii) desconocimiento del precedente judicial o (viii) violación directa de la Constitución.

3.7 En suma, la jurisprudencia de esta Corporación ha establecido que la acción de tutela, como mecanismo idóneo de protección judicial de los derechos fundamentales, procede excepcionalmente para controvertir decisiones judiciales, siempre que: (i) se cumplan los requisitos generales de procedibilidad, (ii) se demuestre que la providencia cuestionada incurrió en una o varias de las causales específicas, y, acorde con ello, (iii) se determine que el vicio o defecto es de tal trascendencia que conlleva la amenaza o la vulneración de derechos fundamentales99.

4. El requisito de subsidiariedad. Improcedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales en los eventos donde no se han agotado todos los medios de defensa judicial o existen recursos en trámite. Reiteración de jurisprudencia100.

4.1 El artículo 86 superior establece que la acción de tutela es un mecanismo de amparo autónomo, residual y subsidiario, por cuanto solo es procedente cuando el afectado no dispone de otro medio de defensa judicial. En ese sentido, en principio, le corresponde al interesado agotar todos los medios judiciales ordinarios que tenga al alcance para procurar la defensa de sus derechos fundamentales, como requisito previo para acudir al mecanismo de amparo.

4.2 No obstante, el mismo mandato constitucional, en concordancia con lo previsto en el artículo sexto (numeral 1º) del Decreto 2591 de 1991101, prevé dos excepciones a dicha regla, en el sentido de considerar que la acción de tutela será procedente incluso en los eventos donde el afectado cuente con otro medio de defensa, esto es: (i) cuando la misma se utilice como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable o, (ii) cuando, en correspondencia con la situación fáctica bajo análisis, se pueda establecer que los recursos judiciales no son idóneos ni eficaces para superar la amenaza o vulneración de los derechos fundamentales aparentemente conculcados.

4.3 Ahora bien, en tratándose de la acción de tutela contra providencias judiciales, la exigencia de agotar todos los medios de defensa disponibles se hace más estricta. Concretamente, mediante la antes referida sentencia C-590 de 2005, esta Corporación precisó que la solicitud de amparo constitucional contra las decisiones de los jueces "solo procede cuando se hubieren agotado todos los medios ordinarios o extraordinarios o, excepcionalmente, cuando la protección resulte urgente para evitar un perjuicio irremediable". Y más adelante, enfatizó que "[e]n la medida en que el amparo es un recurso subsidiario, es necesario que se agoten, antes de interponerlo, la totalidad de los medios ordinarios y extraordinarios de defensa"102.

4.4 En consecuencia, le corresponde al juez constitucional verificar de forma exhaustiva que la parte accionante agotó "(…) todos los medios – ordinarios y extraordinarios- de defensa judicial a su alcance (…)"103 de allí que solo es posible erigir la tutela como mecanismo

principal, cuando el actor logre evidenciar la consumación de un perjuicio irremediable o se verifique la falta de idoneidad o eficacia de los recursos ordinarios de defensa; circunstancias que adquieren cierto grado de flexibilidad frente a sujetos de especial protección constitucional.

4.5 Así las cosas, la Corte ha enfatizado que de no preservarse la naturaleza autónoma, residual y subsidiaria de la acción de tutela, es decir, de asumirse la acción de tutela como un mecanismo de protección alternativo "(…) se correría el riesgo de vaciar las competencias de las distintas autoridades judiciales, de concentrar en la jurisdicción constitucional todas las decisiones inherentes a ellas y de propiciar un desborde institucional en el cumplimiento de las funciones de esta última"104.

4.6 En efecto, la misma jurisprudencia constitucional ha sido clara en resaltar que: "(…) cuando una persona acude a la administración de justicia con el fin de que le sean protegidos sus derechos, no puede desconocer las acciones judiciales contempladas en el ordenamiento jurídico, ni pretender que el juez de tutela adopte decisiones paralelas a las del funcionario que debe conocer, dentro del marco estructural de la administración de justicia, de un determinado asunto radicado bajo su competencia (…)105 (énfasis propio).

4.7 Bajo esa misma línea, esta Corte ha hecho hincapié en que "[L]a acción de tutela no puede admitírsele, bajo ningún motivo, como un medio judicial alternativo, adicional o complementario de los establecidos por la ley para defensa de los derechos, pues con ella no se busca reemplazar los procesos ordinarios o especiales y, menos aún, desconocer los mecanismos dispuestos en estos procesos para controvertir las decisiones que se adopten"106.

4.8 Así mismo, ha explicado este Tribunal que el amparo constitucional resulta improcedente contra providencias judiciales cuando, entre otras cosas, se utilice para revivir etapas procesales en donde se dejaron de emplear los recursos previstos en el ordenamiento

jurídico. Al respecto, la Corte, en la Sentencia T-032 de 2011, precisó lo siguiente:

“Así, a la luz del principio de subsidiariedad, la acción de tutela no puede ser ejercida como un medio de defensa judicial alternativo o supletorio de los mecanismos ordinarios previstos por el legislador para el amparo de los derechos. De hecho, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, a través de la acción de amparo no es admisible la pretensión orientada a revivir términos concluidos u oportunidades procesales vencidas por la negligencia o inactividad injustificada del actor. Igualmente, la jurisprudencia tampoco ha consentido el ejercicio de la acción de tutela como el último recurso de defensa judicial o como una instancia adicional para proteger los derechos presuntamente vulnerados”. (Subrayado fuera del texto).

4.9 En similar sentido, la propia jurisprudencia ha advertido que : “(…) es necesario que quien alega la vulneración de sus derechos fundamentales haya agotado los medios de defensa disponibles en la legislación para el efecto. Esta exigencia responde al principio de subsidiariedad de la tutela, que pretende asegurar que la acción constitucional no sea considerada en sí misma una instancia más en el trámite jurisdiccional, ni un mecanismo de defensa que reemplace aquellos otros diseñados por el legislador. Menos aún, que resulte ser un camino excepcional para solucionar errores u omisiones de las partes o para corregir oportunidades vencidas en los procesos jurisdiccionales ordinarios”107 (Énfasis propio).

4.10 Precisamente, mediante la Sentencia SU-062 de 2018 la Sala Plena de esta Corte sintetizó las razones que justifican un examen estricto de subsidiariedad en el ámbito de la tutela contra providencias judiciales. Mediante dicha providencia precisó tres aspectos a considerar:

i. El primero de ellos guarda relación con el hecho de que las sentencias son decisiones emanadas de un juez que recibió el encargo constitucional de poner fin a las controversias en

una jurisdicción determinada, para lo cual, fue revestido de autonomía e independencia. Así, se resaltó que: "(…). [L]a acción de tutela que no es presentada con apego estricto al principio de subsidiariedad, niega la garantía del debido proceso, de acuerdo con la cual, una persona sólo puede ser procesada por su juez natural"108.

i. El segundo, se concreta en tomar en cuenta que las etapas, el procedimiento y los recursos que conforman un proceso son el primer espacio de protección de los derechos fundamentales de los asociados, especialmente, en lo que tiene que ver con las garantías del debido proceso. En ese orden, no resulta admisible que el afectado alegue la vulneración o amenaza de un derecho fundamental cuando no ha solicitado el amparo de sus derechos dentro del proceso, pues, en principio, el ordenamiento jurídico contempla las herramientas necesarias para corregir durante su trámite las irregularidades procesales que puedan afectarle.

i. El tercero, se refiere a que la acción de tutela contra providencias judiciales no pretende sustituir al juez natural, ni discutir aspectos legales que ya han sido definidos, o están pendientes de definir. De manera que "(…) cuando se desconoce el principio de subsidiariedad, y se intenta usar la acción de tutela como otra instancia u otro recurso de litigio, sin que existan razones evidentes para advertir violaciones a derechos fundamentales, se atenta contra la cosa juzgada y contra la seguridad jurídica"109.

4.11 En síntesis, la valoración del requisito de subsidiariedad se hace más rigurosa cuando se atacan mediante acción de tutela las decisiones judiciales. En ese orden, le corresponde al juez de tutela, en cada caso concreto, verificar (como presupuesto indispensable para aceptar la procedencia del amparo) que el accionante agotó todos los medios ordinarios y extraordinarios de defensa a su alcance. De manera que, tal y como se expuso anteriormente, solo es posible utilizar la tutela como mecanismo principal si el actor acredita la amenaza de un perjuicio irremediable110 o si se verifica la falta de idoneidad o eficacia111 de los mecanismos de defensa disponibles.

5. El recurso extraordinario de revisión en materia contencioso-administrativa como mecanismo de defensa idóneo y eficaz. Reiteración de jurisprudencia112.

5.1 En el marco de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, el artículo 248 de la Ley 1437 de 2011113 regula el recurso extraordinario de revisión y define su ámbito de aplicación de la siguiente manera: "[e]l recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las secciones y subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, por los Tribunales Administrativos y por los jueces administrativos".

5.2 Conforme lo ha sostenido la jurisprudencia de esta Corte, el recurso extraordinario de revisión, en materia contencioso-administrativa, procede en casos excepcionales en los que es necesario dejar sin valor las sentencias ejecutoriadas proferidas por dicha jurisdicción. Ello ocurre cuando se advierte la existencia de hechos o circunstancias que no fueron conocidas por el juez en el momento de adoptar la decisión, o acaecidas con posterioridad a la decisión judicial114, las cuales llevan a considerar que esta es injusta o está fundada en un error, fraude o ilicitud115. Así, a través de este mecanismo judicial se persigue, específicamente, el restablecimiento de la justicia material, al ordenar emitir una nueva providencia que resulte acorde con el ordenamiento jurídico, tratándose, en consecuencia, de una excepción al principio general de cosa juzgada116.

5.4 Por su parte, el Consejo de Estado ha sido claro en sostener que el recurso de revisión no constituye una nueva instancia. De allí que a través de este no sea posible reabrir el debate probatorio o discutir sobre el fondo del asunto en tanto la discusión se limita a valorar la configuración de alguna de las causales señaladas en la ley119. En ese orden, el máximo Tribunal de la jurisdicción de lo contencioso administrativo ha establecido que el recurso

extraordinario de revisión se entiende como “una actuación completamente ajena al proceso de origen, constituyéndose en un nuevo proceso, es decir, un verdadero medio de control” (énfasis propio)120.

5.5 Al respecto, concretamente, mediante la sentencia C-450 de 2015, esta Corporación precisó que:

“La revisión, que no es un recurso sino una acción, pretende, como lo ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, un examen detallado de ciertos hechos nuevos que afectan la decisión adoptada y el sentido de justicia que de ella emana. La acción de revisión, en la medida en que afecta la certeza brindada por la cosa juzgada, es no sólo extraordinaria, sino que además procede por las causales taxativamente señaladas por la ley, y no es posible aducir otras distintas. Y esta taxatividad es razonable, pues se trata de una figura que modifica providencias amparadas en el principio de cosa juzgada, y por ello las causales previstas para la revisión deben ser aplicadas e interpretadas en sentido restringido”

5.6 Ahora bien, en punto a las causales que dispuso el legislador para que proceda el pluricitado recurso extraordinario de revisión, el artículo 250 de la Ley 1437 de 2011 se refiere ,entre otras,121 a:

“Artículo 250. Causales de revisión. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003, son causales de revisión:

1. Haberse encontrado o recobrado después de dictada la sentencia documentos decisivos, con los cuales se hubiera podido proferir una decisión diferente y que el recurrente no pudo

aportarlos al proceso por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria (…)”

5.5. Respecto de la tipología y comprensión particular de las causales, el Consejo de Estado precisó que, específicamente, la causal citada previamente, entre otras, “(…) reca[e] sobre aspectos que atañen a la validez o insuficiencia de los elementos de prueba que determinaron el sentido de la decisión”122.

5.6 En ese orden, esta Corte ha estimado que, en efecto, el recurso extraordinario de revisión en materia contencioso-administrativa es un medio de defensa idóneo y eficaz cuando la vulneración del derecho al debido proceso tiene origen en un fallo judicial que se encuentra ejecutoriado. De hecho, la jurisprudencia constitucional ha reconocido la innegable semejanza entre la acción de tutela y el recurso de revisión cuando se busca proteger este derecho. En palabras de la Corte:

“A través de ese medio [recurso extraordinario especial de revisión] se plantearía la controversia sobre el debido proceso en términos idénticos a los que constituyen el presupuesto para resolver la acción de tutela, al punto que un pronunciamiento del juez constitucional dejaría sin oficio al juez competente. Los dos procesos, el extraordinario especial de revisión y el de tutela, tendrían identidad de causa petendi y de petitum, y resulta claro que no puede haber, sobre la misma causa, dos pronunciamientos judiciales concurrentes”123 (énfasis propio).

5.7 Las similitudes entre los dos mecanismos de defensa (recurso extraordinario de revisión y acción de tutela) dio lugar a que esta Corporación estableciera la siguiente subregla en materia de procedencia del amparo contra providencias judiciales:

"[E]l recurso de revisión constituye un mecanismo idóneo y eficaz de defensa judicial dependiendo de la naturaleza de los derechos invocados por el peticionario, y la cobertura brindada por las causales aplicables al proceso específico. Así, el recurso será eficaz cuando a) la única violación alegada sea el derecho al debido proceso y, eventualmente, la de otros derechos que no tienen carácter fundamental, o b) cuando el derecho fundamental cuya protección se solicita sea susceptible de ser protegido de manera integral dentro del trámite del recurso, porque concurren en él (i) causales de revisión evidentemente dirigidas a salvaguardar dicho derecho, y (ii) en caso de prosperar el recurso, decisiones que restauran de forma suficiente y oportuna el derecho"124.

5.8. En otras palabras, conforme la jurisprudencia de este Tribunal, la acción de tutela desplazará el recurso extraordinario de revisión siempre que (i) el derecho fundamental cuya protección se solicita no sea susceptible de ser protegido de manera integral dentro del trámite del recurso; y (ii) las causales de revisión no se encuadren dentro de los hechos denunciados por el accionante. En síntesis, para la Sala Plena "la acción de tutela se torna improcedente cuando al interior de un proceso contencioso-administrativo se alega la vulneración al debido proceso y este derecho fundamental es susceptible de ser protegido mediante el trámite del recurso extraordinario de revisión"125.

6. Examen de procedencia de la acción de tutela de la referencia.

Con todo, se estima pertinente advertir que, en el marco del trámite de selección y de revisión adelantado ante esta Corte, MEPRECOL concurrió a través de apoderado judicial. Este hecho no altera el cumplimiento del requisito de la legitimación en la causa por activa analizado en precedencia, pues, se constató la existencia de un poder especial conferido por la contribuyente a quien en esa instancia defiende sus intereses127.

6.2 Respecto de los requisitos generales: A continuación, la Sala procederá a verificar si la tutela interpuesta por MEPRECOL cumple con cada uno de los requisitos generales de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales. En ese sentido, se analizarán estos requisitos conforme el orden indicado en la sentencia C-590 de 2005:

a. Que la cuestión que se discuta resulte de evidente relevancia constitucional.

Sin desconocer el análisis estricto y riguroso que ha previsto la jurisprudencia de esta Corte para abordar la valoración del requisito de la relevancia constitucional en el ámbito de la tutela contra providencias judiciales proferidas por una alta Corte como lo es el Consejo de Estado128, a juicio de la Sala el presente asunto, por sus particulares características, sí permite dar por acreditado dicho presupuesto por las razones que se expondrán a continuación:

Por un lado, la acción de tutela guarda estrecha relación con la presunta vulneración del derecho fundamental al debido proceso administrativo tributario. Lo anterior, por cuanto la controversia encuentra su origen en la valoración que la DIAN le atribuyó a las diferentes pruebas contables que allegó MEPRECOL para justificar sus costos en el marco de la declaración de renta que presentó para el año gravable 2014. Esto adquiere particular trascendencia en términos constitucionales ya que, conforme surge de los antecedentes de esta providencia, la actora alegó que en el proceso administrativo que dio lugar al fallo que ahora se controvierte, se dejaron de valorar varios de los elementos que, a su juicio, justificaban los costos que reportó ante la DIAN. En ese sentido, la necesidad de que el operador judicial conozca y valore integralmente todas las pruebas que se pretenden hacer valer en el curso de un proceso, podría incidir en el ejercicio del derecho al debido proceso y las garantías que lo integran.

Por otro lado, nótese que la causa que dio lugar a la interposición del amparo se relaciona

con el recaudo tributario. Este hecho, de acuerdo con nuestro ordenamiento constitucional vigente, no puede llevar a pensar que asuntos como el que ahora ocupa la atención de la Corte se circunscriben en una materia netamente económica. En efecto, esta Corte ha considerado que las cuestiones que giran en torno a la labor de la administración tributaria tienen un impacto incuestionable sobre la estructura del Estado y la sociedad129. En palabras de la Corte: "el sistema tributario cumple un papel fundamental en la existencia misma del Estado, ya que es indudable que su establecimiento se convierte en un presupuesto esencial para obtener los recursos necesarios que permitan su mantenimiento, fortalecimiento y subsistencia"130.

Finalmente, estima la Sala que controversias relacionadas con el recaudo tributario que puedan involucrar el patrimonio público, tal y como ocurre en el caso sub examine, traen consigo posibles repercusiones directas sobre el erario. Esto lleva a reconocer que su estudio no se limita a aspectos estrictamente legales y fiscales, sino también a los eventuales efectos sobre los ingresos corrientes del Estado, materia que reviste especial trascendencia constitucional. Así lo estimo la Sala Plena en reciente sentencia SU-017 de 2024131.

Con fundamento en lo expuesto, la Sala concluye que la acción de tutela de la referencia versa sobre un asunto de relevancia constitucional y no meramente económico o legal. Pues, aunque pudiera pensarse que el fin último del accionante se concreta en declarar la nulidad del acto administrativo contentivo de la Liquidación Oficial de Revisión proferida por la DIAN132 y con ello, hacer valer los costos en los que aparentemente incurrió para el año gravable 2014, con las implicaciones económicas que ello trae consigo, lo cierto es que la causa sub judice, desde el punto de vista constitucional, propone una discusión de carácter ius fundamental que gira en torno a la posible vulneración del derecho fundamental al debido proceso derivado de los defectos endilgados a la accionada donde se podrían involucrar aspectos de orden tributario que tendrían la eventual potencialidad de comprometer los intereses del Estado, concretamente, el patrimonio público, siendo ello un elemento de la mayor entidad en nuestro orden constitucional.

b. Que se hayan agotado todos los medios -ordinarios y extraordinarios- de defensa judicial al alcance de la persona afectada, salvo que se trate de evitar la consumación de un perjuicio iusfundamental irremediable.

6.1.2.1 Respecto de la existencia de un mecanismo judicial en curso.

La accionante sostuvo que la providencia objeto de reproche vulneró sus derechos al debido proceso y de acceso a la administración de justicia comoquiera que incurrió en defecto fáctico tras omitir la valoración de un grupo significativo de elementos probatorios. En efecto, explicó que la decisión adoptada por la demandada se tomó sin tener en cuenta que los antecedentes administrativos –la contabilidad que había remitido a la autoridad tributaria con la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial– se encontraban incompletos. Estos documentos, destacó la actora, dan cuenta de las compras de oro en las que incurrió y, en consecuencia, soportan los costos expuestos en la declaración de renta que presentó para el año gravable 2014. Aseguró que aun cuando el juez de primera instancia dentro del medio de control decretó como prueba que la DIAN enviara todo el expediente administrativo, la entidad omitió el envío de 2892 folios, que correspondían a la contabilidad que justificaba los costos que fueron por ella cuestionados.

Con fundamento en lo expuesto, MEPRECOL solicitó al juez de tutela, entre otras cosas, “ORDENAR a la Sección Cuarta del Consejo de Estado o a otra autoridad judicial si la Sección Cuarta se muestra renuente a acatar la orden de tutela, que para [.....] DICTE una nueva sentencia en el proceso de nulidad y restablecimiento de CI MEPRECOL donde efectivamente se estudien, revisen, lean, valoren y sopesen las pruebas faltantes en el expediente (...)”133
.

Ahora bien, para lo que resulta particularmente relevante en el examen del requisito general de procedibilidad que en este punto se analiza, cabe señalar que en el marco del trámite de revisión la Sala tuvo conocimiento de que, luego de interponer la acción de tutela de la referencia, MEPRECOL acudió al recurso extraordinario de revisión134. Así lo puso de presente el mismo apoderado judicial de la parte accionante, mediante oficio dirigió a la magistrada ponente, el 7 de febrero de 2024 (ver Supra 5.1.2.1) donde manifestó, entre otras cosas, lo siguiente :

"CI MEPRECOL se vio en la obligación de instaurar el recurso extraordinario de revisión contra la sentencia de 15 de septiembre de 2022 dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el proceso ordinario de nulidad y restablecimiento (…)"135 (énfasis propio).

En el mismo oficio la parte accionante justificó la interposición del aludido recurso en dos aspectos, a saber : (i) la incertidumbre que existía respecto de la eventual selección del presente expediente de tutela y su implicación de cara al vencimiento del plazo legal para la interposición de dicho recurso (1 año después de la ejecutoria) y (ii) el hecho de que MEPRECOL "tiene derecho a usar todas las vías jurídicas que estén a su alcance para intentar que un juez de la república encuentre la razón de su dicho ante injusticia padecida y que es objeto de reclamo"136 .

Bajo ese contexto, sostuvo que :"(…) para evitar caer en el desamparo total de los derechos conculcados con la decisión judicial ordinaria dictada de forma espuria, se optó por interponer el recurso extraordinario de revisión contra la sentencia de 15 de septiembre de 2022 dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al amparo de la causal 1° del artículo 250 de1 CPACA(…)"137 (énfasis propio) .

No obstante lo anterior, la accionante aseguró que el comentado recurso"(…) tiene una mínima probabilidad de éxito (…)". Añadió que, incluso, el trámite de revisión fue repartido a la propia Sección Cuarta del Consejo de Estado, asegurando que, por esto y otras circunstancias más,"(..)ha sido revictimizad[a]" en varias oportunidades138. Así, afirmó que "(…) el recurso extraordinario de revisión no es en este caso un mecanismo judicial idóneo, suficiente, expedito e imparcial para restaurar los derechos fundamentales de CI MEPRECOL puesto que, de entrada, las irregularidades procesales que terminaron en una sentencia falsamente motivada no constituyen una causal típica de revisión, pero si una vía de hecho

sólo corregible por el juez de tutela”139.

Sobre el particular, conviene poner de presente que en el oficio allegado por la parte demandante se anexó el enlace electrónico que remite al Sistema de Gestión Judicial (SAMAI) del Consejo de Estado el cual, a su vez, direcciona al expediente contentivo del trámite extraordinario que adelanta MEPRECOL ante dicho Tribunal140. Así, una vez consultada la referida plataforma, la Sala pudo acceder no solo al escrito en el que se sustenta el pluricitado recurso, sino además, al auto que con fecha del 16 de noviembre de 2023 admitió el mismo.

Ahora bien, en cuanto al escrito con referencia “RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”141 se pudo constatar que, en efecto, los hechos en los que se fundamenta el mismo guardan identidad con aquellos que ahora son estudiados mediante en el presente trámite constitucional. Así mismo, se encontró que la petición de MEPRECOL dentro del aludido recurso extraordinario se concreta en invalidar la sentencia que ahora es cuestionada por vía de la tutela y, en su lugar, se ordene a la Sección Cuarta del Consejo de Estado (ahora accionada) dictar una nueva donde se valoren “(…) íntegramente las pruebas aportadas por CI MEPRECOL en ejercicio de su derecho defensa y contradicción”142.

Es claro entonces, que MEPRECOL formuló reclamaciones y pretensiones sustancialmente idénticas en los dos procesos. Tanto en el escrito de tutela como en el del recurso extraordinario de revisión alegó, entre otras cosas, la vulneración del derecho al debido proceso y de acceso a la administración de justicia a causa de que la Sección Cuarta del Consejo de Estado no valoró integralmente todos los elementos de prueba allegados por la contribuyente ante la DIAN. Los dos escritos se centran en argumentar que la autoridad judicial accionada dio a entender que había conocido y analizado todas la pruebas, siendo ello imposible comoquiera que la DIAN remitió incompleto el expediente de los antecedentes administrativos. Estas similitudes permiten concluir que la actora pretendió trasladar al ámbito de la tutela una discusión que planteó a través del recurso extraordinario de revisión; no obstante haberlo hecho con posterioridad al ejercicio del amparo.

Por otro lado, conforme se anotó previamente, esta Corte pudo igualmente evidenciar que, mediante auto del 16 de noviembre de 2023, la Sala Especial de Decisión Nro. 13 del Consejo de Estado ADMITIÓ el recurso promovido por MEPRECOL, tal y como se evidencia en el siguiente extracto que fue obtenido del precitado auto.

De acuerdo con lo anterior, en plena correspondencia con la jurisprudencia de esta Corte en materia de valoración del requisito de subsidiariedad, particularmente, en el ámbito de la tutela contra providencias judiciales, para esta Sala es claro que la acción constitucional de la referencia no satisface el presente presupuesto general de procedibilidad. En efecto, este Tribunal ha establecido que: "(…) cuando una persona acude a la administración de justicia con el fin de que le sean protegidos sus derechos, no puede desconocer las acciones judiciales contempladas en el ordenamiento jurídico, ni pretender que el juez de tutela adopte decisiones paralelas a las del funcionario que debe conocer, dentro del marco estructural de la administración de justicia, de un determinado asunto radicado bajo su competencia (…) (énfasis propio)143.

En esos términos, para la Sala no queda duda de que para el momento de la interposición del amparo que ahora se revisa, la accionante no agotó todos los mecanismos ordinarios o extraordinarios de defensa idóneos y eficaces que tenía a su alcance para procurar por la protección de los derechos que considera le fueron vulnerados por la accionada. Esto, ha considerado la Corte, es una obligación implícita a la interposición de la acción de tutela, pues, como lo señala el artículo 6° del Decreto 2591 de 1991, la solicitud de protección no será procedente "cuando existan otros medios de defensa judiciales".

Bajo ese contexto, la Sala encuentra que no solo existía un mecanismo de defensa judicial que estaba llamado a agotarse por la parte interesada, antes de acudir a la acción de tutela,

sino que el mismo, tal y como quedó probado, terminó por ejercerse dentro de la oportunidad legal prevista.

En ese orden de ideas, esta Corte ha señalado que en los eventos donde se pretenda la nulidad de un auto o una sentencia mediante acción de tutela, el solicitante tiene la carga de verificar previamente si existen otros mecanismos de defensa judicial ordinarios o extraordinarios en los que pueda encuadrar sus pretensiones. La existencia de un recurso idóneo y eficaz deberá ser estudiada en cada caso particular por el juez de tutela, atendiendo a las circunstancias individuales del accionante. No obstante, esta Corporación precisó en sentencia SU- 026 de 2021 que cuando resulte evidente la existencia de recursos dirigidos a proteger los derechos fundamentales invocados por el accionante, "(…) la solicitud de protección tendrá que ser declarada improcedente. Lo anterior, claro está, sin menoscabo de la procedencia de la acción de tutela cuando se pretende evitar la ocurrencia de un perjuicio irremediable"144.

Así, contrario a lo que sostuvo el apoderado judicial de la parte actora, para este caso el recurso extraordinario de revisión sí constituye un medio de defensa idóneo y eficaz. De ello da cuenta no solo la misma intención de MEPRECOL en promoverlo, sino además, el hecho de que, a la fecha, este ya haya sido admitido y que, adicionalmente, a través de él se tenga la expectativa de lograr el mismo objetivo que se persigue mediante la presente acción de tutela –dejar sin efectos la sentencia del 15 de septiembre de 2022 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado y, en su lugar, ordenarle a esta autoridad judicial dictar una nueva donde se valoren todas las pruebas aportadas por MEPRECOL en el marco del proceso administrativo que adelantó la DIAN contra la contribuyente -.

Con todo, destaca la Sala, que las resultas de dicho recurso extraordinario no es un aspecto que le corresponda valorar a esta Corte, así como tampoco constituye un parámetro que tenga la entidad suficiente para restarle idoneidad y eficacia al mecanismo judicial. Pues, le corresponderá al juez natural de la causa – Sala Especial de Decisión Nro. 13 del Consejo de

Estado – en el curso del correspondiente debate probatorio y en uso de su autonomía judicial, tomar la decisión que en derecho corresponda, sin que por esta vía se pueda deslegitimar su competencia para subsanar, si es que hay lugar a ello, los yerros en los que pudo haber incurrido la aquí accionada al proferir la providencia que es objeto de reproche.

Sobre el particular, conviene poner de presente que la protección del derecho fundamental al debido proceso invocado por la actora puede encuadrase de manera integral dentro de una de las causales del recurso extraordinario de revisión. Por consiguiente, es este recurso, y no la acción de tutela, el mecanismo de defensa idóneo y eficaz para discutir los defectos procesales de la sentencia del Consejo de Estado. Obsérvese que en la sustentación del recurso extraordinario que se encuentra en curso, MEPRECOL enmarcó el proceder de la accionada en la causal 1° del artículo 250 del CPACA, relativa al hecho de: "(…) Haberse encontrado o recobrado después de dictada la sentencia documentos decisivos, con los cuales se hubiera podido proferir una decisión diferente y que el recurrente no pudo aportarlos al proceso por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria". Así, MEPRECOL presentó con suficiencia una argumentación dirigida a sostener que dicha causal esta llamada a configurarse, llegando al punto, incluso, de obtener la admisión del recurso, tal y como se ha venido reseñando145.

Así, llama la atención de la Sala el hecho de que MEPRECOL en su escrito tutelar sostuviera que no existían recursos ordinarios ni extraordinarios a su alcance para alegar el yerro en el que, aparentemente, incurrió la accionada con ocasión al proceder de la DIAN en el proceso ordinario. Pues, como bien quedó probado y reconocido por el propio apoderado judicial de la empresa accionada, MEPRECOL hizo uso, en el tiempo previsto por la ley, del recurso extraordinario de revisión, encuadrando la situación que dio origen a la presente acción de amparo en una de las causales que taxativamente contempló el legislador para el efecto.

Por otro lado, se advierte que en el caso sub-examine no se evidenció ninguna situación particular o material que lleve a suponer la procedencia de la acción de tutela como mecanismo transitorio para evitar la consumación de un perjuicio irremediable, así como tampoco la existencia de alguno de los presupuestos que establece la jurisprudencia para

probar la materialización de dicho perjuicio146. Ello es así, en tanto de la decisión censurada por MEPRECOL no se desprende un riesgo inminente, grave, urgente o impostergable que lleve a la consumación de un daño antijurídico irreparable que no pueda ser eventualmente saneado a través del mecanismo extraordinario de revisión en curso. Al respecto, es preciso indicar que aun cuando MEPRECOL alegó el hipotético y eventual embargo de sus cuentas bancarias así como también, se destaca que, en el marco del escrito de solicitud de selección se refirió a un " riesgo de desaparición económica" de la empresa, dichas aseveraciones no adquieren, a juicio de esta Sala, la entidad suficiente para acreditar la urgencia o la inminencia que permita acceder al amparo transitorio de los derechos fundamentales invocados, pues, la tutelante no allegó prueba siquiera sumaria que diera cuenta de tales circunstancias.

Del mismo modo, la parte accionante no puso de manifiesto ninguna circunstancia que le hiciera desproporcionado acudir al mecanismo extraordinario de revisión; por el contrario, promovió el mismo, entre otras cosas, porque consideró que debía agotar todas las vías judiciales que tuviera a su alcance para solicitar la protección de sus derechos (ver Supra 5.1.2.1). Tampoco encontró la Sala que la parte tutelante tuviera la condición de sujeto de especial protección constitucional, por lo que la complejidad jurídica del trámite del recurso de revisión y la duración del proceso no comporta una barrera de acceso a la justicia en su caso concreto.

Adicional a todo lo expuesto, llama la atención de la Sala el hecho de que el apoderado de la parte accionante asegurara ante esta Corte que el recurso extraordinario de revisión quedó repartido a la propia Sección Cuarta del Consejo de Estado y que por este hecho y otros más ha "(..)sido revictimizad[a]" en varias oportunidades147. Esta afirmación no es de recibo para la Sala en tanto no guarda correspondencia con la realidad, específicamente, con los elementos de prueba que se pudieron recaudar en el curso del presente trámite de revisión, pues, tal y como quedó expresamente señalado, el comentado recurso extraordinario de revisión está siendo estudiado por la Sala Especial de Decisión Nro. 13 del Consejo de Estado, descartándose con ello cualquier eventual indicio en una posible falta de imparcialidad en la decisión que se llegase adoptar dentro del mismo.

Así las cosas, considera la Sala que el pluricitado recurso constituía en el presente caso el mecanismo de defensa al que debió acudirse desde un primer momento. Este, además, cumplía con las características de idoneidad y eficacia para controvertir las irregularidades originadas en la sentencia. Idóneo, porque como el mismo apoderado del parte actora lo sostuvo, la protección de los derechos presuntamente conculcados podía encuadrase de manera integral dentro de una de las casuales del mencionado recurso. Y eficaz, porque MEPRECOL no acreditó ninguna circunstancia especial que hiciera desproporcionado acudir a este mecanismo extraordinario de defensa judicial; la complejidad jurídica del trámite de revisión y la duración del proceso no constituían, ni constituyen a la fecha una barrera de acceso a la justicia en su caso particular.

En conclusión, constatada la existencia de un mecanismo judicial idóneo y eficaz para controvertir la decisión judicial que MEPRECOL encuentra lesiva a sus derechos fundamentales invocados y probado el hecho de que dicho mecanismo se encuentra en trámite y figura “al despacho” para fallo, la Sala estima que la presente acción de tutela debe ser declarada improcedente por no satisfacer el requisito general de procedibilidad de tutela contra providencia judicial relacionado con “ haber agotado todos los medios -ordinarios y extraordinarios- de defensa judicial al alcance de la persona afectada”.

6.1.2.1 Respecto del uso de la tutela para solucionar errores u omisiones de las partes o para corregir oportunidades vencidas en los procesos jurisdiccionales ordinarios.

Previo a abordar el contenido del presente título, la Sala estima necesario resaltar que el estudio que se llevará a cabo en este punto tiene por objeto único y específico complementar el estudio de la configuración del requisito de procedibilidad de la subsidiariedad en el marco de la acción de tutela de la referencia. En consecuencia, los argumentos que se expondrán a continuación no comportan la emisión de algún juicio de valor o calificación que pueda proyectarse sobre el análisis que le corresponderá adelantar al juez contencioso administrativo durante el trámite del recurso extraordinario de revisión al cual se hizo alusión

en el acápite anterior. En otras palabras, las valoraciones que presentará la Sala en esta oportunidad no condicionan desde ninguna perspectiva la competencia de la Sala Especial de Decisión Nro. 13 del Consejo de Estado que, en ejercicio pleno de su autonomía, deberá llevar a cabo el debate pertinente y adoptar la decisión a la que en derecho haya lugar de cara a los cargos y pretensiones que promovió MEPRECOL al interponer el aludido recurso extraordinario.

Así las cosas, aun cuando la sola existencia del recurso extraordinario de revisión en curso bastaría para declarar la improcedencia de la acción de tutela de la referencia, la Sala no puede pasar por alto el hecho de que – conforme lo sostuvo la misma accionada en sede de impugnación del fallo de primera instancia en el presente trámite tutelar – MEPRECOL contó, aparentemente, con una pluralidad de oportunidades en el marco del proceso ordinario para manifestar de forma clara y precisa la existencia de la irregularidad en la que incurrió la DIAN por el hecho de haber remitido de forma incompleta el expediente administrativo. Incluso, hubiese podido la propia empresa allegar por sí misma y a su conveniencia los documentos o pruebas que estimara indispensables para perseguir sus intereses.

Por un lado, nótese que en la audiencia inicial de la que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011148 la cual tuvo lugar el 13 de octubre de 2020, el Tribunal Administrativo de Antioquia -en su calidad de juez de primera instancia del proceso ordinario- dispuso el decreto de las pruebas, precisando que “se tendrá en su valor legal […] el expediente administrativo remitido por la entidad demandada”149. Así, se entendió que, en principio, el aludido expediente había sido debidamente aportado al trámite judicial.

Ahora bien, respecto del desarrollo de la comentada audiencia es preciso también señalar que ninguna de las partes inmersas en el litigio advirtió la configuración de alguna causal de nulidad declarándose con ello “cerrada la etapa de saneamiento”150 -, en esos términos quedó consignado tanto en el audio como en el acta de la diligencia -151. Lo mismo ocurrió en la etapa de fijación del litigio la cual tuvo lugar sin novedad alguna. Seguidamente, en la

misma audiencia, se dio apertura a la etapa del decreto probatorio donde, como una única particularidad se evidenció que la parte demandante interpuso recurso de reposición contra la decisión que denegó la práctica del dictamen pericial y la inspección judicial que solicitó MEPRECOL efectos de: (i) “comprobar si las compras del metal corresponden en peso y dinero a las declaradas”152 y de (ii)“ilustrar a los señores Magistrados sobre la verdad material de las exportaciones y las compras del oro y el platino vendido al exterior”153.

De ese modo, encuentra la Sala que, desde esa primera diligencia, a MEPRECOL le hubiese sido posible activar los mecanismos procesales previstos al interior del medio de control de nulidad y restablecimiento para hacer valer, incluso, por sí misma los elementos probatorios que estimaba relevantes y que le eran indispensables para buscar una decisión que le fuera favorable.

Ahora bien, si en gracia de discusión, se aceptara que en el curso de la audiencia inicial la entidad demandante no pudo, por diversas razones, hacer uso de la oportunidad procesal para hacer valer por sí misma las pruebas que le eran relevantes en la consecución de sus intereses por el hecho de que, para ese momento, aún no había conocido los documentos allegados por la DIAN en el marco de la contestación de la demanda, en todo caso, constató la Sala que ese mismo día -13 de octubre de 2020 -el Tribunal Administrativo de Antioquia corrió traslado a las partes, a través de correo electrónico154, entre otras cosas, del enlace contentivo del expediente administrativo. Así, se encuentra que ese momento habría podido ser la oportunidad para que la apoderada judicial de la empresa demandante verificara que el comentado expediente se encontraba completo y que, en particular, contenía las piezas procesales que, a su juicio, tenían especial relevancia para alcanzar sus pretensiones. Esta circunstancia podría, en consecuencia, haber sido alegada ante el operador judicial a efectos de procurar por subsanar la situación y lograr la incorporación de las pruebas faltantes, incluso, por la vía de solicitarlas a la misma demandante quien, nunca alegó no tenerlas en su poder.

De hecho, tomando en cuenta lo previsto en el inciso 3° del parágrafo 1° del artículo 175 del CPACA155 MEPRECOL habría tenido la posibilidad de solicitar la compulsa de copias para

investigar la presunta configuración de lo que la ley ha denominado como una “falta disciplinaria gravísima” en cabeza de la DIAN por la inobservancia en su deber de (…) allegar el expediente administrativo que contenga los antecedentes de la actuación objeto del proceso y que se encuentren en su poder (…)”156.

Ahora bien, encuentra la Sala que la posible falta de diligencia por parte de la apoderada judicial de MEPRECOL en el curso del proceso ordinario se proyectó, incluso, en el trámite del recurso de apelación promovido por la misma contribuyente. Ello comoquiera que en el escrito de sustentación de alzada no advirtió de forma clara, precisa y expresa que no habían sido valoradas la totalidad de las pruebas por el hecho de que la DIAN había remitido el expediente administrativo de forma incompleta. Puntualmente, no señaló que se había omitido el envío de 2892 folios que se relacionaban con la contabilidad que respaldaba los costos que fueron cuestionados por la DIAN. En efecto, la empresa demandante se limitó a indicar que debían tenerse en cuenta “los documentos que se adjuntaron al recurso de reconsideración en sede administrativa”. En otras palabras, su alegato no se soportó en que la DIAN había inobservado su deber de enviar integralmente el aludido expediente administrativo.

Bajo ese contexto, encuentra la Sala que aun cuando MEPRECOL intentó, en sede de apelación del proceso ordinario, advertir que la totalidad de las pruebas no habían sido valoradas, de su argumentación, prima facie, no era posible entender con claridad, la génesis o el origen de tal situación. Se requería, entonces, de un ejercicio deductivo en cabeza del operador judicial que hubiese podido omitirse con un actuar diligente y cuidadoso de la defensa jurídica técnica con la que contó MEPRECOL en el curso del proceso ordinario. En consecuencia, era la propia empresa demandante quien, en principio, era la principal interesada en constatar la existencia de todos y cada uno de los elementos de juicio que pretendía hacer valer en el debate probatorio, pues, como bien lo sostuvo en sede tutelar, todos estos tenían, a su juicio, la potencialidad de modificar los cuestionamientos de la DIAN en punto a la realidad de los costos que reportó para la declaración de renta del año gravable 2014.

Aunado a lo anterior, conforme se anotó en los antecedentes de esta providencia, tampoco obra prueba alguna de que MEPRECOL utilizara el momento procesal previsto para formular los correspondientes alegatos de conclusión en las instancias del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho para poner de presente la irregularidad que ahora invoca en sede de tutela para sustentar la presunta configuración de un defecto fáctico. Así, aun cuando la Sala no desconoce que, en efecto tal y como lo confesó la misma DIAN, el expediente administrativo no fue remitido de forma completa, en su momento al proceso ordinario, la Sala llama también la atención del proceder aparentemente poco diligente de la empresa demandante. Este actuar, adquiere particular relevancia en el ámbito de la justicia contencioso-administrativa, especialmente, en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Al respecto cabe recordar que, por disposición legal, los actos administrativos cuentan con presunción de legalidad (artículo 88 del CPACA), de allí nace la obligación para el demandante de indicar las normas que estima violadas por el acto administrativo demandado y sustentar de manera suficiente el concepto de su violación y de solicitar las pruebas que respaldan sus pretensiones. Todo esto, repercute en la delimitación del marco de acción del juez contencioso administrativo, toda vez que por el principio de justicia rogada, solo podría pronunciarse sobre pretensiones que cumplan la carga dispuesta en el artículo 162 de la Ley 1437 de 2011157.

Por su parte, la doctrina nacional ha señalado que en tratándose de acciones que tengan por objeto la nulidad del acto administrativo, se debe indicar con toda precisión lo que se pretende de manera tal que permita su identificación, haciendo posible la reconducción de la actividad del juez en torno al mismo, al igual que el objeto de la sentencia que se debe proferir al respecto158. Otro aspecto a tener en cuenta es lo dispuesto en el inciso primero del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012159, que indica que “Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”. De tal suerte, que la parte demandante al indicar las causales de nulidad del acto administrativo tiene también la carga de probar los supuestos de hecho que alega en su demanda.

Conforme lo expuesto, estima la Sala que en ámbito del amparo constitucional no resulta, en principio, viable que MEPRECOL acuda a la acción de tutela apoyándose en su propia inactividad, cuando era el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho el mecanismo judicial idóneo en el que podía alegar las irregularidades que ahora pretende hacer valer a través de este medio de defensa constitucional de naturaleza residual y subsidiaria. Al respecto, esta Corte ha sido clara en considerar que: "a la luz del principio de subsidiariedad, la acción de tutela no puede ser ejercida como un medio de defensa judicial alternativo o supletorio de los mecanismos ordinarios previstos por el legislador para el amparo de los derechos. De hecho, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, a través de la acción de amparo no es admisible la pretensión orientada a revivir términos concluidos u oportunidades procesales vencidas por la negligencia o inactividad injustificada del actor". (Subrayado fuera del texto). En similar sentido, esta Corporación ha advertido que la acción de tutela no puede "(…)ser un camino excepcional para solucionar errores u omisiones de las partes o para corregir oportunidades vencidas en los procesos jurisdiccionales ordinarios"160 (Énfasis propio).

En conclusión, la Sala encontró que en el caso bajo revisión la accionante omitió el deber de verificar, previa interposición de la acción de tutela, la existencia de un mecanismo judicial idóneo y eficaz para salvaguardar sus derechos como lo es el recurso extraordinario de revisión el cual, a la fecha y tal como se constató fue presentado y admitido, encontrándose "al despacho" para fallo. Adicionalmente, evidenció Sala que, según el material probatorio, MEPRECOL pudo haber contado con distintas oportunidades procesales en marco del proceso contencioso administrativo para alegar el hecho que, aparentemente, llevó a la Sección Cuarta del Consejo de Estado a incurrir en el yerro que mediante la presente acción constitucional se le imputó – haber fallado sin tomar en consideración que el expediente de los antecedentes administrativos allegados por la DIAN al medio de control se encontraba incompleto -.Estas razones llevan a considerar que la acción de tutela de la referencia fue utilizada como un medio de defensa sustituto al recurso extraordinario de revisión e incluso a las demás instancias procesales ordinarias con las que aparentemente contó la parte accionante para salvaguardar, entre otras, sus garantías al debido proceso. Todo esto, da

lugar a declarar la improcedencia del amparo en tanto se contrapone al cumplimiento del requisito de subsidiariedad.

Así las cosas, ante la necesidad de que concurran todas las causales generales de procedibilidad para que una acción de tutela contra providencia judicial sea estudiada de fondo, la Sala no seguirá valorando el cumplimiento de los demás presupuestos.

Ahora bien, a efectos de ajustar la decisión que en esta ocasión corresponde adoptar a la adecuada técnica constitucional, resulta pertinente destacar que el escrito de tutela presentado por MEPRECOL se sustentó exclusivamente en la configuración de un presunto defecto fáctico cuya materialización no será valorada de fondo por las razones previamente expuestas. Este hecho es importante ponerlo de presente comoquiera que para la Corte no es de recibo el entendimiento que los jueces de instancia le pretendieron atribuir a la solicitud de tutela presentada por la accionante, pues, como quedó reseñado en los antecedentes de esta providencia, los operadores judiciales realizaron un análisis fraccionado del cargo invocado por la actora, desconociendo que la situación de hecho que dio origen a la solicitud de amparo se concretó, a juicio de la misma empresa demandante, en un único yerro de orden fáctico que debía ser valorado como tal. En consecuencia, tomando en cuenta que el examen de procedibilidad en punto al requisito de subsidiariedad no se estimó satisfecho, lo que procederá en esta oportunidad es REVOCAR la sentencia de segunda instancia proferida el 12 de mayo de 2023 por la Sección Tercera -Subsección C- del Consejo de Estado161, en cuanto negó la acción de tutela promovida MEPRECOL en contra de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y, en su lugar, declarar la improcedencia de la acción de tutela con fundamento en los argumentos expuestos en esta providencia. Es decir, por no encontrarse acreditado el cumplimiento del requisito de subsidiariedad tras no “[haber] agotado todos los medios -ordinarios y extraordinarios- de defensa judicial al alcance de la persona afectada, salvo que se trate de evitar la consumación de un perjuicio iusfundamental irremediable”162.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE:

PRIMERO. – LEVANTAR la suspensión de términos que se dispuso para la presente acción constitucional mediante auto del 12 de febrero de 2024.

SEGUNDO. – REVOCAR la sentencia de segunda instancia proferida el 12 de mayo de 2023 por la Sección Tercera -Subsección C- del Consejo de Estado, en cuanto negó la acción de tutela promovida MEPRECOL en contra de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En su lugar, DECLARAR IMPROCEDENTE la acción de tutela con fundamento en los argumentos expuestos en esta providencia.

TERCERO. – Por Secretaría General, LÍBRENSE las comunicaciones de que trata el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

A LA SENTENCIA T-106/24

1. A continuación, presento las razones que me llevan a aclarar el voto en la Sentencia T-106 de 2024.

1. En la solicitud de amparo, la accionante sostuvo que la providencia dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado vulneró sus derechos al debido proceso y de acceso a la administración de justicia. En particular, adujo que la sentencia cuestionada incurrió en un defecto fáctico, al omitir la valoración de un grupo significativo de elementos probatorios. Aunque el amparo se concedió en primera instancia, dicho fallo fue revocado y, en su lugar, el juez de segundo grado negó la acción de tutela.

1. La Corte declaró la improcedencia de la acción de tutela debido al incumplimiento del requisito de subsidiariedad. De una parte, constató que la accionante había acudido al recurso extraordinario de revisión, el cual había sido admitido y se encontraba en curso ante el Consejo de Estado. De otra parte, la Sala concluyó que, en el trámite del medio de control

de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte actora no utilizó los mecanismos de los que disponía para subsanar el yerro probatorio alegado en sede de tutela. Esto, pese a que contó con múltiples oportunidades dentro del proceso contencioso administrativo para manifestar la existencia de la irregularidad procesal que denuncia.

1. Aunque comparto el sentido de la decisión, a mi juicio era necesario compulsar copias de la actuación a la Procuraduría General de la Nación, debido a que la Sala evidenció la posible comisión de una falta disciplinaria gravísima.

1. En efecto, en la contestación de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, la DIAN indicó que no había podido adjuntar en correo electrónico el expediente administrativo debido al tamaño de los archivos. Sin embargo, se comprometió a remitir la totalidad de la información a la brevedad posible163. Pese a lo anterior, el Tribunal Administrativo de Antioquia se vio obligado a requerir a la demandada para que remitiera el expediente164, ante la inobservancia de lo dispuesto en el parágrafo 1.° del artículo 175 del CPACA165. Con fundamento en dicho requerimiento, la DIAN finalmente remitió el expediente el 9 de octubre de 2020166.

1. No obstante, la demandante sostuvo en la acción de tutela que el expediente administrativo que había remitido la DIAN al proceso de nulidad y restablecimiento del derecho se encontraba incompleto. Esta circunstancia fue confesada por la entidad cuando dio cumplimiento a la sentencia de tutela de primera instancia. De hecho, solo hasta después de dicha providencia, la DIAN admitió que por un “error involuntario (…) no se incorporaron físicamente los 2892 folios al expediente administrativo”167. En concreto, la entidad sostuvo que esos documentos “no fueron digitalizados y por la cantidad de folios que tiene el expediente administrativo, no fue muy visible la falta de los mismos al momento de aportar los antecedentes de manera virtual al Tribunal Administrativo”168.

1. Esto quiere decir que, pese a que la norma legal exige que el expediente sea allegado durante el término para contestar la demanda, la DIAN aparentemente lo remitió por fuera de ese lapso y, además, de forma incompleta. Dichas omisiones podrían constituir una falta disciplinaria gravísima y, en tales condiciones, la Corte ha debido compulsar copias de la actuación para que la autoridad disciplinaria valorara los hechos y determinara lo de su competencia.

1. En mi criterio, la propia decisión respecto de la cual aclaro mi voto planteó la eventual configuración de una falta disciplinaria gravísima. En efecto, la Sentencia T-106 de 2024 reconoció que, "tal y como lo confesó la misma DIAN, el expediente administrativo no fue remitido de forma completa"169. Incluso, la providencia reprocha que la empresa accionante no les haya solicitado a los jueces administrativos que compulsaran copias ante la posible comisión de la falta disciplinaria establecida en el parágrafo 1 del artículo 175 del CPACA, consistente en la omisión de remitir el expediente administrativo al juez contencioso170.

1. De este modo, De este modo, el fallo establece que la parte actora "habría tenido la posibilidad de solicitar la compulsa de copias"171 ante los jueces contencioso-administrativos. No obstante, al evidenciar las mismas circunstancias, la Sala se abstuvo de poner en conocimiento de la autoridad competente los hechos que podrían involucrar la comisión de la falta disciplinaria gravísima. En mi criterio, esa incompatibilidad demuestra que la Sala contaba con elementos suficientes para sustentar la compulsa. En otras palabras, si la Corte admitió que era viable que el peticionario solicitara la compulsa de las copias, no existe razón para que esta corporación se hubiera abstenido de adelantar la misma actuación que le reprocha a la accionante no haber impulsado.

1. Finalmente, debo destacar que la compulsa de copias "no constituye solo una facultad sino una obligación de los funcionarios"172. En este sentido, aquella potestad se deriva de los deberes radicados en cabeza de cualquier servidor judicial, sin que ello implique un pronunciamiento sobre la responsabilidad de los implicados173.

1. Por lo expuesto, considero que la Sala tenía el deber de poner en conocimiento de la autoridad correspondiente los hechos que, de acuerdo con la ley, podrían implicar la comisión de una falta disciplinaria gravísima atribuible a los funcionarios de la DIAN.

De esta manera, expongo las razones que me conducen a aclarar mi voto respecto de la Sentencia T-106 de 2024.

Fecha ut supra,

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

1 El expediente de la referencia fue seleccionado para revisión por la Sala de Selección de Tutelas Número Nueve mediante auto del 26 de septiembre de 2023.

2 De acuerdo con la información que obra en el mismo escrito de tutela, MEPRECOL es una sociedad anónima constituida mediante escritura pública, con sede en la ciudad de Medellín. Según consta en el Certificado de Existencia y Representación Legal que se anexó al trámite tutelar, el objeto de la sociedad es, entre otras cosas, i. La comercialización en el mercado exterior o interior, de metales preciosos en bruto y concentrados asociados, transformados en artículos de joyería, así como metales preciosos en desuso; ii. Efectuar operaciones de comercio exterior en el ramo de la minería, joyería y bisutería; iii. La importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables en el ramo de la joyería, bisutería o minería; y iv. Otras actividades de comercio exterior. Al

respecto, ver el escrito de tutela en el consecutivo 106 del expediente digital T-9.585.422.

3 Respecto de las cifras señaladas en este numeral se advierte que, las mismas fueron extraídas de varios de los elementos de juicio que fueron allegados al trámite de tutela. Sin embargo, se destaca que dicha información fue constatada, puntualmente, con los actos administrativos proferidos por la DIAN en el marco del proceso de liquidación oficial y del recurso de reconsideración, los cuales fueron anexados por MEPRECOL junto con la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Esta última fue remitida al despacho de la magistrada sustanciadora por parte del Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024.

4 Al respecto, consultar copia del expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda – anexos (Liquidación Oficial de Revisión No. 112412018000090 del 22 de mayo de 2018).

5 Ibidem.

7 Respecto de la cantidad de folios allegados junto con el recurso de reconsideración se advierte que, la misma DIAN en la Resolución No. 992232019000054 del 16 de mayo de 2019 (donde se resuelve el recurso) reconoció la existencia de “36 carpetas anexas en 2 cajas contentivas de 2,892 folios”. Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda – anexos.

8 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda – anexos.

9 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda.

10 La referida disposición normativa establece que: “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el

respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos".

11 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda.

12 Ibidem.

13 Al respecto consultar contestación de la DIAN a la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, folio 24 del expediente digital .

14 Se precisa que la información en relación con el trámite surtido en primera instancia, concretamente, de las actuaciones adelantadas en el marco de la audiencia inicial fue extraída del acta y del audio de la misma diligencia. Ver consecutivo 118 del expediente digital T-9.585.422.

15 "Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo". Respecto de la aludida audiencia conviene precisar que mediante auto de 29 de septiembre de 2020, el Tribunal Administrativo de Antioquia fijó fecha para la celebración de la audiencia inicial. En dicha providencia, resaltó que "con la contestación a la demanda presentada el pasado 12 de agosto de 2020 no fueron aportados los antecedentes administrativos de la actuación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 175 parágrafo 1 del CPACA". Por lo tanto, requirió a la DIAN para que allegara "los antecedentes administrativos que obren en la entidad con relación a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014 presentada por la sociedad demandante y la solicitud de devolución de saldo a favor sobre dicho tributo; recordándole que la inobservancia de este deber constituye falta disciplinaria gravísima del funcionario encargado del asunto" (folios 1 y 2).

16 Al respecto se precisa que en el marco de dicha audiencia, una vez revisando los audios, se pudo evidenciar que la apoderada judicial de MEPRECOL nunca puso de presente el hecho de que el expediente allegado por la DIAN se encontraba incompleto.

17 Se precisa que la información en relación con el trámite surtido en primera instancia,

concretamente, de las actuaciones adelantas en el marco de la audiencia inicial fue extraída del acta y del audio de la misma diligencia. Ver consecutivo 118 del expediente digital T-9.585.422.

18 Al respecto, se puntualiza que el 13 de octubre de 2020, el Tribunal Administrativo de Antioquia llevó a cabo la audiencia inicial. En dicha diligencia se precisó que, no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares. Al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. Así, el litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

19 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda. Así mismo se hizo alusión a dichas pruebas en el marco de la audiencia inicial. Al respecto, ver acta en el consecutivo 118 del expediente digital T-9.585.422.

20 Ibidem.

21 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – recurso de apelación.

22 Al respecto, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda.

23 Ibidem.

24 Ibidem.

25 Ibidem.

26 Al respecto, ver escrito de tutela en el consecutivo106 del expediente digital T-9.585.422.

27 Ibidem.

28 Ibidem.

29 Ibidem.

30 Ibidem.

31 Ibidem.

32 En el escrito de tutela se señaló que: “(…) la manipulación de la DIAN originó que tanto el juez de primera instancia como el juez de segunda instancia no tuvieran acceso, no vieran ni examinaran las pruebas contables de CI MEPRECOL, que demostraron las compras de metales preciosos hechas a [los] proveedores (…)”. Al respecto, ver escrito de tutela en el consecutivo106 del expediente digital T-9.585.422.

34Puntualmente, en el escrito de tutela se señaló que: “sentencia en la que efectivamente se estudien, revisen, lean, valoren y sopesen las pruebas faltantes en el expediente que demuestran que MEPRECOL S.A. sí acreditó las compras de las cantidades de oro por los valores tasados como costos en la declaración de renta del año 2013, previa orden judicial a la DIAN de que allegue dichas pruebas, que según los actos objeto del procesos de nulidad y restablecimiento, obran en dos cajas contentivas de 2892 folios y que la DIAN ocultó al juez”. Al respecto, ver escrito de tutela en el consecutivo106 del expediente digital T-9.585.422.

35 Al respecto, ver auto admisorio en el consecutivo 90 del expediente digital T-9.585.422.

36 Se precisa que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado fue igualmente notificada en calidad de interviniente. No obstante, guardó silencio.

37 Al respecto, ver contestación en el consecutivos 2 y 107 del expediente digital T-9.585.422.

38 Ibidem.

39 Sobre el particular, se advierte que los argumentos de la contestación de la DIAN fueron extraídos directamente de los fallos de primera y segunda instancia.

40 Al respecto, ver sentencia en el consecutivo 105 del expediente digital T-9.585.422.

41 De manera específica, la parte resolutiva de esta decisión se presentó en los siguientes términos: PRIMERO: AMPÁRASE el derecho fundamental al debido proceso de

Comercializadora Internacional de Metales Preciosos de Colombia S.A. con respecto al cargo relacionado con el expediente administrativo incompleto allegado al proceso judicial por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia. SEGUNDO. DÉJESE SIN EFECTOS la sentencia proferida el 15 de septiembre de 2022 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante la cual se confirmó la sentencia del 9 de diciembre de 2020 proferida por la Sala Cuarta de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia que había negado las pretensiones de Comercializadora Internacional de Metales Preciosos de Colombia S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado No. 05001-23-33-000-2019-02739-00/01. TERCERO: ORDÉNESE a la Sección Cuarta del Consejo de Estado a dictar, dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación de esta providencia, un auto en el que requiera a la DIAN para que aporte el expediente completo del procedimiento administrativo en el que fue emitida la Resolución No. 992232019000054 del 16 de mayo de 2019 que confirmó la liquidación oficial de revisión allí proferida. CUARTO: ORDÉNASE a la Sección Cuarta del Consejo de Estado a dictar, dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha en que reciba el referido expediente administrativo completo, una nueva sentencia que se ajuste a lo dispuesto en la parte motiva aquí expuesta. QUINTO: DECLÁRASE IMPROCEDENTE la acción en relación con los reparos sobre la carga de la prueba y el valor probatorio dado a los libros de contabilidad y las facturas que los acompañan, por las razones expuestas en la parte motiva de esta decisión. SEXTO: NOTIFÍQUESE la presente decisión a las partes por el medio más expedito y eficaz. SÉPTIMO: Si no fuere impugnada esta decisión dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación, ENVÍESE el expediente a la Corte Constitucional para su eventual revisión. OCTAVO: PUBLÍQUESE la presente providencia en la página web de la Corporación.

42 Al respecto, ver página 33 y 34 del consecutivo 122 del expediente digital T-9.585.422.

43 Ibidem.

44 Al respecto, ver escrito de impugnación en el consecutivo 108 del expediente digital T-9.585.422.

45 Ibidem.

46 Ibidem.

47 Ibidem.

48 En esos términos lo señaló MEPRECOL en el marco del recurso de apelación. Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – recurso de apelación.

49 Al respecto, ver escrito de impugnación en el consecutivo 108 del expediente digital T-9.585.422.

50 Ibidem.

51 Ibidem.

52 Ibidem.

53 Ibidem.

54 Al respecto, ver sentencia de segunda instancia en el consecutivo 116 del expediente digital T-9.585.422.

55 Ibidem.

56 Ibidem. Se precisa que en esos y otros términos se ha referido el mismo accionante a las pruebas incompletas aportadas por la DIAN.

57 Ibidem.

58 Ibidem.

59 Al respecto, ver fallo de segunda instancia de tutela.

60 Se precisa que dentro del mismo auto se dispuso suspender por quince (15) días hábiles los términos para fallar en el proceso de la referencia, de conformidad con lo previsto en el artículo 64 del Acuerdo 02 de 2015. Posteriormente, mediante auto del 12 de febrero de 2024 la magistrada ponente prorrogó la aludida suspensión de términos por un término de cuarenta y cinco (45) días hábiles.

61Al respecto, consultar pruebas allegadas con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024.

62 Al respecto se advierte que desde la sede de selección y en el presente trámite de revisión la accionada concurrió a través de apoderado judicial presentando poder que lo legitima para el efecto.

63 Al respecto, consultar intervenciones allegadas en el traslado de las pruebas remitidas con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024.

64 Ibidem.

65 Ibidem.

66 Ibidem. Concretamente, ver oficio suscrito por el apoderado judicial de CI MEPRECOL dirigido a la Magistrada ponente.

67 Ibidem.

68 Ibidem.

69 Ibidem.

70 Ibidem.

71 Sobre el particular, se advierte que en el oficio allegado por la parte actora se adjuntó el enlace electrónico que remite al acceso del expediente contentivo del recurso extraordinario de revisión que cursa ante el Consejo de Estado.

72 Ibidem.

73 Ibidem.

74 Ibidem.

75 Ibidem. Concretamente afirmó que tales oportunidades ocurrieron tres veces, por lo menos, “por la DIAN, cuando mutiló el expediente y lo remitió a los jueces de forma incompleta, por el Consejo de Estado, cuando dijo haber visto pruebas que no estaban para

fallar en contra, por el Consejo de Estado cuando terminó por revocar el amparo de tutela que una instancia había concedido, y ahora por un Agente del Ministerio Público que dice que todo este entuerto es culpa del usuario de la administración de justicia que confió en que el expediente administrativo base de la defensa estaba completo y suficiente para que pudiera dictarse una sentencia favorable".

76 Ibidem.

77 Concretamente, ver oficio suscrito por la Subdirectora de Representación Externa de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

78 Ibidem.

79 Ibidem.

80 Ibidem.

81 Ibidem.

82 Ibidem.

83 Ibidem.

85 Ibidem.

86 Ibidem.

87 Ibidem.

88 Ibidem.

89 Se precisa que el contenido de este acápite será desarrollado con fundamento en las consideraciones expuestas por la magistrada ponente en las sentencias T-237 de 2018, SU-073 de 2020 y SU-026 de 2021.

90 Al respecto, es preciso destacar que desde sus inicios, la Corte Constitucional ha reconocido la procedencia estrictamente excepcional de la acción de tutela en contra de providencias judiciales. Inicialmente, se utilizó la doctrina de las vías de hecho, según la cual,

la tutela procede contra decisiones judiciales cuando se demuestre una grave transgresión del ordenamiento jurídico, que resulte en la vulneración o amenaza a derechos fundamentales. Posteriormente, este Tribunal determinó que el análisis sobre la procedencia de la tutela contra providencias judiciales debería hacerse a la luz de requisitos generales de procedencia (de naturaleza procesal) y requisitos específicos de procedencia (de naturaleza sustantiva). Sobre el particular, consultar entre otras, , sentencias SU-477 de 1997, SU-429 de 1998, T-774 de 2004 y C-590 de 2005 donde se puede estudiar el desarrollo jurisprudencial en esta materia.

91 Al respecto, ver sentencias SU-556 de 2015 y T-217 de 2011.

92 Al respecto, ver sentencia T- 237 de 2018.

93 Al respecto, ver sentencias T-233 de 2007 y T- 237 de 2018.

94 Al respecto, ver sentencia C-590 de 2005.

95 Entre otras, las sentencias, SU-263 de 2015, SU-210 de 2017, SU-068 de 2018, SU-184 de 2019, SU-073 de 2020 y SU- 026 de 2021.

96Se refiere al hecho de que la tutela se hubiere interpuesto en un término razonable y proporcionado a partir del hecho que originó la vulneración. Ver, entre muchas, la sentencia C-590 de 2005.

97 Al respecto, ver sentencia C-590 de 2005.

98(i) Defecto orgánico, el cual se configura cuando el funcionario judicial que adoptó la decisión objeto de cuestionamiento carece de competencia para ello.

(ii) Defecto procedimental absoluto, que se origina en los casos en que la autoridad judicial se aparta abiertamente y sin justificación de la normatividad procesal que era aplicable al caso concreto.

(iii) Defecto fáctico, que tiene lugar cuando existan fallas en la decisión que sean imputables a deficiencias probatorias del proceso.

(iv) Defecto sustantivo o material, que se presenta en los casos en que la decisión judicial se

apoya o se sustenta en disposiciones claramente inaplicables al caso concreto o inexistente.

(v) Error inducido o por consecuencia, el cual tiene lugar cuando la decisión judicial se fundamenta en hechos o situaciones en la que participan personas obligadas a colaborar con la administración de justicia-autoridades o particulares-y cuyo proceder irregular induce en error o engaño al funcionario judicial con grave perjuicio para los derechos fundamentales de alguna de las partes o de terceros.

(vi) Decisión sin motivación, que se configura por el incumplimiento del servidor judicial de su obligación de fundamentar fáctica y jurídicamente las decisiones que le corresponde adoptar.

(vii) Desconocimiento del precedente judicial, que se presenta en los casos en que la autoridad judicial, a través de sus decisiones, se aparta del precedente aplicable al caso sin presentar las razones jurídicas que justifiquen debidamente el cambio de jurisprudencia.

(viii) Violación directa de la Constitución, la cual ocurre, entre otros supuestos, cuando la decisión judicial se desborda en perjuicio de los derechos fundamentales de los asociados amparados por la Carta Política.

Sobre todos estos, ver la sentencia C-590 de 2005.

99 Al respecto, ver sentencia T- 237 de 2018.

100 Se precisa que el contenido de este acápite será desarrollando con fundamento en las consideraciones expuestas por la magistrada ponente en las sentencias T-237 de 2018, T-016 de 2019, SU-073 de 2020 y SU-026 de 2021.

101 “Por el cual se reglamenta la acción de tutela consagrada en el artículo 86 de la Constitución Política”.

102 Al respecto, ver la sentencia C-590 de 2005.

103 Ibidem.

104 Ibidem.

105 Al respecto, ver las sentencias T -715 de 2016 y T-038 de 2017.

106 Al respecto, ver sentencia SU-424 de 2012.

107 Al respecto, ver sentencia T-103 de 2014.

109 Ibidem.

110 En lo que tiene que ver con la inminencia de un perjuicio irremediable, esta Corporación ha sostenido que “es viable valerse de la acción de tutela como mecanismo transitorio para evitar la configuración de un perjuicio irremediable, el cual se materializa cuando el peligro que se cierne sobre el derecho fundamental es de tal magnitud que afecta con inminencia y de manera grave su subsistencia, requiriendo por tanto de medidas urgentes e impostergables que lo neutralicen”. Al respecto, ver sentencia T-634 de 2006.

111 En las sentencias T-795 de 2011, y SU-263 de 2015 la Corte expuso al respecto: “En aquellos casos en que se logra establecer la existencia de otro mecanismo de defensa judicial debe ponderarse la idoneidad de dicho medio de protección, valorando el caso concreto y determinando su eficacia en las circunstancias específicas que se invocan en la tutela. Por esta razón, el juez constitucional debe establecer si el procedimiento alternativo permite brindar una solución ‘clara, definitiva y precisa’ a las pretensiones que se ponen a consideración del debate iusfundamental y su eficacia para proteger los derechos invocados”.

112 Se precisa que, el contenido de este acápite será desarrollando con fundamento en las consideraciones expuestas por la magistrada ponente en la SU-026 de 2021. Así mismo se acogerán varias de las consideraciones presentadas en el sentencia SU- 210 de 2017.

113 “Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.

114 Al respecto, ver sentencia C-520 de 2009. Sobre el particular es preciso anotar que mediante la aludida sentencia la Corte conoció de la demanda de inconstitucionalidad promovida en contra el artículo 57 (parcial) de la Ley 46 de 1998. Allí, la Sala Plena se refirió a la naturaleza y el alcance del recurso extraordinario de revisión en el ordenamiento jurídico colombiano. Se explicó que, este recurso fue previsto por el legislador para que operara en la

jurisdicción ordinaria –civil, penal y laboral– y en la jurisdicción contencioso-administrativa114 como una excepción al principio de cosa juzgada de las sentencias ejecutoriadas. Ello, toda vez que mediante el mismo se busca "enmendar los errores o ilicitudes cometidos en su expedición, así como restituir el derecho del afectado a través de una nueva providencia fundada en razones de justicia material, que resulte acorde con el ordenamiento jurídico"114.

115 Al respecto, ver sentencia C-520 de 2009.

116 Sobre el particular, en las sentencias C-871 de 2003 y C-450 de 2015 la Corte explicó sobre la acción de revisión que: "Con todo, el principio de la cosa juzgada no tiene carácter absoluto pues puede llegar a colisionar con la justicia material del caso concreto. Para enfrentar tal situación se ha consagrado la acción de revisión, la cual permite en casos excepcionales dejar sin valor una sentencia ejecutoriada en aquellos casos en que hechos o circunstancias posteriores a la decisión judicial revelan que ésta es injusta. En este sentido puede afirmarse que la revisión se opone al principio "res iudicata pro veritate habertur" para evitar que prevalezca una injusticia, pues busca aniquilar los efectos de la cosa juzgada de una sentencia injusta y reabrir un proceso ya fenecido. Su fin último es, entonces, buscar el imperio de la justicia y verdad material, como fines esenciales del Estado".

117 Al respecto, ver sentencias C-680 de 1998, T-039 de 1996, C-450 de 2015 y SU- 210 de 2017.

118 Al respecto, ver sentencias T-039 de 1996, C-680 de 1998, C-004 de 2003, C-520-09 , C-450 de 2015 y SU- 210 de 2017.

119 Al respecto, ver Sentencia del 29 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado (Rad. N°: 2019387-70001-23-31-000-2005-01422-01- 18915, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). A esta sentencia se hizo alusión en el sentencia SU- 210 de 2017.

120 Al respecto, ver sentencia del 3 de febrero de 2015 de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (Rad. N° 11001-03-15-000-2014-00387-00, M.P. Alberto Yepes Barreiro). En la Sentencia C-520 de 2009 la Corte explicó que: "Desde otro punto de vista el recurso extraordinario de revisión no puede confundirse con una nueva instancia, pues presupone que exista una sentencia

ejecutoriada, de única o de segunda instancia, creadora de la cosa juzgada material, la cual sólo podría ser desconocida con la comprobación de una de las causales legales taxativas indicadas en el artículo 188 del Código Contencioso Administrativo y con la necesaria y concurrente conclusión de que el fallo atacado es erróneo o injusto por esa causa, es decir que la prosperidad de la causal conduciría en la realidad, a otra decisión distinta".

En similar sentido, en la Sentencia de 18 de octubre de 2005 de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo

del Consejo de Estado (Rad. N° 11001-03-15-000-1998-00173-00, REV–173, M.P. María Elena Giraldo Gómez), expresó lo siguiente: "constituye una verdadera acción impugnatoria con efectos rescisorios, que exista una relación procesal cerrada y por lo mismo no se pueden discutir los asuntos de fondo (fuente de la mencionada relación), ni se pueden fiscalizar las razones fácticas y jurídicas debatidas en el proceso que dio lugar al aparecimiento del fallo que se impugna. Dicho recurso se dirige contra un fallo en firme cuando después de su firmeza aparecen situaciones de hecho, con su prueba, que pueden hacer evidente que el fallo fue erróneo o injusto." Esta sentencias fueron reseñada en la sentencia SU- 210 de 2017.

121 "Artículo 250. Causales de revisión. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003, son causales de revisión:

1. Haberse encontrado o recobrado después de dictada la sentencia documentos decisivos, con los cuales se hubiera podido proferir una decisión diferente y que el recurrente no pudo aportarlos al proceso por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.

2. Haberse dictado la sentencia con fundamento en documentos falsos o adulterados.

3. Haberse dictado la sentencia con base en dictamen de peritos condenados penalmente por ilícitos cometidos en su expedición.

4. Haberse dictado sentencia penal que declare que hubo violencia o cohecho en el pronunciamiento de la sentencia.

5. Existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación.

6. Aparecer, después de dictada la sentencia a favor de una persona, otra con mejor derecho para reclamar.

7. No tener la persona en cuyo favor se decretó una prestación periódica, al tiempo del reconocimiento, la aptitud legal necesaria o perder esa aptitud con posterioridad a la sentencia o sobrevenir alguna de las causales legales para su pérdida.

8. Ser la sentencia contraria a otra anterior que constituya cosa juzgada entre las partes del proceso en que aquella fue dictada. Sin embargo, no habrá lugar a revisión si en el segundo proceso se propuso la excepción de cosa juzgada y fue rechazada."

122 Consejo de Estado, Sala Cuarta Especial de Decisión, sentencia del 7 de febrero de 2017, rad. 11001-03-15-000-2013-02042-00(REV), M. P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez. También referenciada en la sentencia SU-026 de 2021.

123 Al respecto, ver sentencia SU-858 de 2001, citada por la sentencia SU-073 de 2020.

125 Al respecto, ver sentencia SU-263 de 2015, reiterada en la sentencia SU-026 de 2021.

126 Respecto de este punto conviene destacar que en el expediente de tutela existen elementos de juicio que permiten constar la calidad de representante legal de quien promovió la acción de tutela. Ver expediente digital T-9.585.422.

127 Al respecto, ver todas la intervenciones que ha realizado MEPRECOL ,desde el momento en que remitió ante esta Corte el escrito de solicitud de selección. Allí se evidencia que ya no actúa a través de su representante legal, sino mediante apoderado judicial, se constató la existencia de un poder especial para el efecto. Ver expediente digital T- 9.585.422.

128 Así lo ha considerado la Corte en múltiples pronunciamientos donde se ha referido a la rigurosidad que se requiere en el ámbito de la acción de tutela contra providencias judiciales para abordar el análisis de la relevancia constitucional.

129 Así, lo consideró esta Corporación en sentencias C-080 de 1996, C-543 de 2005, C-161 de 2021 y SU-017 de 2024.

130 Al respecto, ver sentencia C-543 de 2005, citada , entre otras, en la sentencia C-161 de

2021.

131 Sobre el particular, conviene precisar que mediante la referida providencia la Sala Plena de esta Corte conoció de una caso que, desde el punto de vista fáctico, no guarda estricta identidad con el presente. No obstante, el debate que llevó a cabo la Sala Plena en dicha oportunidad resulta relevante y aplicable desde el punto de vista general al presente asunto en lo que tiene que ver, específicamente, con la valoración del requisito de la relevancia constitucional en los asuntos donde estén de por medio temas de carácter tributario que eventualmente, pudieran o por una vía u otra, afectar los intereses patrimoniales del Estado. Así, se destaca que en la sentencia SU-017 de 2024 se abordó un supuesto de hecho relacionado con la notificación de la liquidación oficial de revisión que había realizado la DIAN. Sin embargo, dicha diferenciación fáctica en los asuntos no excluye para posibilidad de extraer para el caso sub examine reglas de interpretación constitucional que pueden ser aplicables a situaciones como la que se estudia en esta providencia.

132 Al respecto, consultar copia del expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 – demanda – anexos (Liquidación Oficial de Revisión No. 112412018000090 del 22 de mayo de 2018).

133 Al respecto, ver escrito de tutela en el expediente digital T- 9.585.422.

134 A este proceso concurrió a través de apoderado judicial. El mismo que concurrió al presente trámite de tutela desde la sede de selección hasta el curso de la revisión.

135 Concretamente, ver oficio suscrito por el apoderado judicial de CI MEPRECOL dirigido a la Magistrada ponente. Eso tuvo lugar en el término del traslado de las pruebas aportadas con ocasión al decreto probatorio.

136 Ibidem.

137 Ibidem.

138Ibidem. Concretamente afirmó que tales oportunidades ocurrieron tres veces, por lo menos, “por la DIAN cuando mutiló el expediente y lo remitió a los jueces de forma incompleta, por el Consejo de Estado cuando dijo haber visto pruebas que no estaban para

fallar en contra, por el Consejo de Estado cuando terminó por revocar el amparo de tutela que una instancia había concedido, y ahora por un Agente del Ministerio Público que dice que todo este entuerto es culpa del usuario de la administración de justicia que confió en que el expediente administrativo base de la defensa estaba completo y suficiente para que pudiera dictarse una sentencia favorable".

139Ibidem.

140 El apoderado judicial de la parte accionante indicó que la consulta del trámite extraordinario de revisión puede hacerse del enlace del SAMAI: https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list_procesos.aspx?guid=1100103150002023050130011001 03.

141 Ibidem. . ver demanda.

142 Ibidem.

143 Al respecto, ver las sentencias T -715 de 2016 y T-038 de 2017.

144 Al respecto, ver sentencia SU- 026 de 2021.

145 El apoderado judicial de la parte accionante indicó que la consulta del trámite extraordinario de revisión puede hacerse del enlace del SAMAI: https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/Casos/list_procesos.aspx?guid=1100103150002023050130011001 03. Ver demanda.

146 La Sentencia T-1316 de 2001, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes, explicó estos criterios en los siguientes términos: "En primer lugar, el perjuicio debe ser inminente o próximo a suceder. Este exige un considerable grado de certeza y suficientes elementos fácticos que así lo demuestren, tomando en cuenta, además, la causa del daño. En segundo lugar, el perjuicio ha de ser grave, es decir, que suponga un detrimento sobre un bien altamente significativo para la persona (moral o material), pero que sea susceptible de determinación jurídica. En tercer lugar, deben requerirse medidas urgentes para superar el daño, entendidas éstas desde una doble perspectiva: como una respuesta adecuada frente a la inminencia del perjuicio, y como respuesta que armonice con las particularidades del caso. Por último, las medidas de protección deben ser impostergables, esto es, que respondan a criterios de

oportunidad y eficiencia a fin de evitar la consumación de un daño antijurídico irreparable”.

147 Ibidem. Concretamente afirmó que tales oportunidades ocurrieron tres veces, por lo menos, “por la DIAN, cuando mutiló el expediente y lo remitió a los jueces de forma incompleta, por el Consejo de Estado, cuando dijo haber visto pruebas que no estaban para fallar en contra, por el Consejo de Estado cuando terminó por revocar el amparo de tutela que una instancia había concedido, y ahora por un Agente del Ministerio Público que dice que todo este entuerto es culpa del usuario de la administración de justicia que confió en que el expediente administrativo base de la defensa estaba completo y suficiente para que pudiera dictarse una sentencia favorable”.

148 “Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.

149 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 –audiencia inicial (audio). Al respecto, ver también acta en el consecutivo 118 del expediente digital T-9.585.422.

150 Ibidem.

151 Ibidem.

152 Sobre el particular, ver expediente administrativo allegado por el Tribunal Administrativo de Antioquia con ocasión al auto de pruebas que se profirió el 16 de enero de 2024 –demanda. Así mismo se hizo alusión a dichas pruebas en el marco de la audiencia inicial. Al respecto, ver acta en el co