Sentencia T-405/18

Referencia: Expediente T-6.579.687

Acción de tutela instaurada por el señor Edgar Mauricio Lozano Gómez contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Seccional Barrancabermeja

Magistrado Ponente:
LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Bogotá DC, veintisiete (27) de septiembre de dos mil dieciocho (2018).

La Sala Tercera de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo y Luis Guillermo Guerrero Pérez, quien la preside, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, específicamente las previstas en los artículos 86 y 241.9 de la Constitución Política y 33 y subsiguientes del Decreto 2591 de 1991, ha pronunciado la siguiente:

SENTENCIA

En el proceso de revisión de los fallos de tutela proferidos por el Juzgado Segundo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Barrancabermeja y el Tribunal Administrativo de Oralidad de Santander, correspondientes al trámite de la acción de amparo constitucional promovida por el señor Edgar Mauricio Lozano Gómez contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Seccional Barrancabermeja (en adelante DIAN).

I. ANTECEDENTES

1.1. Hechos

1.1.1. El 18 de diciembre de 2014, dentro del expediente tributario PD 20102014000150, la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN profirió auto de apertura de investigación al contribuyente Edgar Mauricio Lozano Gómez, como consecuencia de su declaración de renta del año 2010.

1.1.2. Como parte de dicha investigación, el 25 de mayo de 2015, la DIAN expidió un auto de inspección tributaria con el objeto de *"verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes al impuesto (...)"*, dicho auto fue notificado por correo al accionante al día siguiente.

1.1.3. En virtud de las actuaciones mencionadas, se expidió el auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015, en el que se ordenó practicar diligencia sobre las operaciones económicas efectuadas por el contribuyente con el tercero *"Todo Montajes Ltda."*, acto que, según afirma el accionante, no le fue notificado.

1.1.4. El 30 de septiembre de 2015, la DIAN expidió el requerimiento especial No. 292382015000006 que le fue notificado al accionante al día siguiente. A través de dicho acto, se puso en conocimiento del contribuyente el acta donde constaban las diligencias realizadas con ocasión de la inspección tributaria que fue ordenada y, además, se propuso un saldo total a pagar por impuesto de $ 319.552.000 y una sanción por inexactitud de $ 843.282.000. Por lo anterior, la División de Gestión de Fiscalización de la entidad demandada dio traslado del expediente a la Dirección de Liquidación, la cual, el 2 de junio de 2016, procedió a practicar la liquidación oficial No. 292412016000006, notificada el día 8 del mes y año en cita, en la que se fijó como suma final a cancelar el valor de $ 1.162.834.000.

1.1.5. Frente a la citada liquidación, el señor Lozano Gómez interpuso recurso de reconsideración, en el cual pidió, de forma acumulada y sujetando cada una de las pretensiones realizadas a la suerte de la anterior, lo siguiente: (i) que se declare que fue notificado extemporáneamente del requerimiento especial del 30 de septiembre de 2015; o, (ii) en su lugar, que se declare la nulidad del auto de verificación o cruce por no haber sido notificado conforme al artículo 565 del Estatuto Tributario[1]; o, (iii) si es del caso, que se tenga como válida una declaración litográfica que presentó el 25 de febrero de 2015.

---

[1] *"**Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos.** <Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. // Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica. // <Inciso adicionado por el artículo 135 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El edicto de que trata el inciso anterior se fijará en lugar público del despacho respectivo por el término de diez (10) días y deberá contener la parte resolutiva del respectivo acto administrativo. // **Parágrafo 1o.** La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional. // Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto. // **Parágrafo 2o.** Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT. // **Parágrafo 3o.** Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias."*

1.1.6. Por último, el recurso fue resuelto negativamente mediante Resolución No. 003712 del 1º de junio de 2017, en la que, para efectos de esta acción de tutela, cabe señalar lo decidido frente a la segunda pretensión, consistente en declarar la nulidad del auto de verificación o cruce por no haber sido dado a conocer, según lo dispuesto en el Estatuto Tributario. Sobre el particular, la DIAN afirmó que dicho auto se profirió como una de las diligencias realizadas en virtud de la inspección tributaria ordenada mediante el auto del 25 de mayo de 2015, el cual fue efectivamente notificado al accionante el día 26 del mes y año en cita. En este sentido, resaltó que el contribuyente tenía conocimiento de que se adelantarían diversas diligencias dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto. Por lo demás, resalta que, tal actuación también se le comunicó al tercero *"Todo Montajes Ltda."*, cumpliendo así lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

Por último, mencionó que la diligencia de cruce o verificación fue analizada en el acta de inspección tributaria, la cual se puso en conocimiento y fue trasladada al contribuyente, al momento en que se le notificó el requerimiento especial, por lo que siempre estuvo al tanto de las actuaciones que se estaban llevando a cabo.

1.2. Solicitud de amparo constitucional

1.2.1. El señor Edgar Mauricio Lozano Gómez instauró el presente amparo constitucional, con el propósito de obtener la protección de sus derechos al debido proceso y a la defensa, los cuales estima vulnerados por la DIAN, en tanto omitió notificarle el auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015, dentro del expediente tributario PD 2010 2014000150. Por lo anterior, solicita que se declare la nulidad de todo lo actuado, a partir de la expedición del auto que es objeto de cuestionamiento.

1.2.2. Con miras a justificar la tutela interpuesta, el actor alega que la entidad accionada desconoció la obligación legal que tenía de notificarle el auto en mención, según lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario. En particular, considera que no resulta aceptable el argumento esgrimido por la DIAN, pues no es lógico que se pretenda dar por notificado el auto del 17 de junio de 2015, con la comunicación que se hizo de la inspección tributaria del 26 de mayo del mismo año. En este punto, cabe destacar, a juicio de la Corte, que el accionante no se pronuncia sobre el resto de los argumentos propuestos en la Resolución No. 003712 del 1º de junio de 2017.

1.3. Contestación de la Dirección Seccional de Aduanas e Impuestos Nacionales de Barrancabermeja

El Director Seccional de Impuestos y Aduanas de Barrancabermeja solicitó que se niegue la acción de tutela, por cuanto dentro del expediente tributario PD 2010 2014000150 que se le abrió al accionante, sí se surtió la notificación del auto de verificación o cruce de la manera que lo prescribe el artículo 565 del Estatuto Tributario. En efecto, señaló que el día 18 de junio de 2015, se intentó la notificación por correo a través de la red oficial, la cual se frustró por

"dirección errada". Por ello, a continuación, se procedió a notificarlo mediante publicación en la página de la DIAN, tal y como se evidencia en el informe respectivo, en el que se señala que dicha actuación se puso en conoci-miento en la *"WEB-DIAN"* el 5 de agosto de 2015.

II. SENTENCIAS OBJETO DE REVISIÓN

2.1. Primera instancia

En sentencia del 17 de julio de 2017, el Juzgado Segundo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Barrancabermeja declaró la improcedencia de la acción, por cuanto no se evidenció que el accionante haya sufrido un perjuicio irremediable con los hechos ocurridos, máxime cuando tiene la posibilidad de acudir ante el juez contencioso administrativo para cuestionar la legalidad de actuación de la DIAN.

2.2. Impugnación

2.2.1. En escrito del 21 de julio de 2017, el accionante presentó recurso de apelación contra la decisión adoptada en primera instancia, al considerar que el juez no examinó a profundidad si se configuraba o no un perjuicio irremediable, el cual, a su juicio, se causó respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, cuando no se le notificó el auto de verificación o cruce. En este sentido, manifestó que el daño que sufrió es inmaterial, ya que constituye una lesión a las garantías que la Constitución Política establece en materia de debido proceso. Al referirse al asunto de fondo, advirtió que en la instancia administrativa ante la DIAN, ya no es posible solicitar el amparo de sus derechos, toda vez que se encuentra en firme una decisión en la que se le impone una cuantiosa sanción. En todo caso, aclaró que su interés no es el de cuestionar la condena impuesta sino el de lograr la protección de sus garantías fundamentales dentro del proceso, para lo cual no resulta eficaz acudir ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

2.2.2. Por otro lado, señaló que dentro del trámite administrativo, la DIAN nunca alegó haber realizado la notificación del auto de verificación o cruce, de la forma en que lo hizo al contestar la acción de tutela, razón por la cual, cuestiona que, siendo el asunto de la notificación uno de los puntos debatidos en el recurso de reconsideración, nunca se le dio a conocer ese hecho. En consonancia con lo anterior, sostuvo que no es cierto que la accionada haya intentado la notificación del auto y que hubiera sido devuelto por la empresa de correos por *dirección errada*, ya que, en esa misma dirección, un mes antes se le había comunicado el acta de inspección tributaria y un mes después se le dio a conocer el requerimiento especial. Esta circunstancia le generó confianza en que las actuaciones se le notificarían de la misma manera.

2.3. Segunda instancia

En sentencia del 7 de septiembre de 2017, el Tribunal Administrativo de Oralidad de Santander revocó la decisión del *a-quo* y, en su lugar, concedió el

amparo de los derechos invocados por el accionante. Para apoyar su decisión, la Sala afirmó que la entidad demandada desconoció los derechos al debido proceso y a la defensa del accionante, al no gestionar la notificación del auto de verificación o cruce por correo y, por el contrario, argumentar que el oficio fue devuelto por *dirección errónea*, cuando, en varias oportunidades, ya se había remitido correspondencia a la misma dirección, sin que se hubiese presentado ningún problema.

A su juicio, no cabía acudir a la notificación por la página Web, cuando la DIAN ya había asumido una forma de dar a conocer sus actuaciones. Por consiguiente, se ordenó que, en el término de 48 horas siguientes a la comunicación de la sentencia, se procediera a notificar personalmente al actor del auto de verificación o cruce proferido el día 17 de junio de 2015, previa declaratoria de la nulidad de todo lo actuado a partir de ese punto.

III. PRUEBAS RELEVANTES QUE OBRAN EN EL EXPEDIENTE

3.1. Copia de la Resolución No. 003712 del 1° de junio de 2017, mediante la cual se resuelve desfavorablemente un recurso de reconsideración contra la liquidación oficial No. 292412016000006, en la que se determinó un valor a pagar a cargo del señor Edgar Mauricio Lozano Gómez de $ 1.162.834.000, en virtud del proceso de investigación adelantado en su contra por parte de la DIAN, como consecuencia de su declaración de renta del año 2010.

3.2. Reporte de Interrapidisimo, en el que se observa que el 18 de junio de 2015 se envió el auto de verificación a la dirección del accionante en la ciudad de Barrancabermeja, y que no fue entregado por *"dirección errónea"*.

3.3. Informe de la DIAN donde aparece que el auto de verificación o cruce se intentó notificar por mensajería expresa y que fue devuelto el 23 de julio de 2015, por lo que se notificó por publicación en la página Web de la DIAN, el 5 de agosto del año en cita.

3.4. Copia de un certificado de entrega de Interrapidismo del 26 de mayo de 2015 a la dirección del accionante en la ciudad de Barrancabermeja.

3.5. Fotografía de la dirección en la que el accionante alega que siempre ha recibido las notificaciones de la DIAN en Barrancabermeja.

IV. REVISIÓN POR LA CORTE CONSTITUCIONAL

4.1. Competencia

Esta Sala es competente para revisar las decisiones proferidas en la acción de tutela de la referencia, con fundamento en lo previsto en los artículos 86 y 241.9 de la Constitución Política. El expediente fue seleccionado por medio de Auto del 16 de febrero de 2018 proferido por la Sala de Selección número Dos.

4.2. Actuaciones en sede de revisión

4.2.1. En Auto del 10 de abril de 2018, el Magistrado Sustanciador ofició a la DIAN para que informara: (i) el estado del expediente tributario PD 2010 2014000150, con ocasión del cumplimiento de la orden dada por el juez de tutela de segunda instancia; (ii) cuáles notificaciones dentro del referido expediente se realizaron personalmente, cuáles no, y por qué razón; y (iii) en qué incide la no notificación de un auto de verificación o cruce dentro de una actuación administrativa de carácter tributario. De igual manera, se pidió el envío de copia de los autos que se hayan expedido dentro de la actuación en cita, incluyendo sus constancias de notificación.

4.2.1.1. En comunicación del 18 de abril de este año, el Director Seccional de la DIAN Barrancabermeja informó que en cumplimiento del fallo de segunda instancia, se declaró la nulidad de todo lo actuado con posterioridad al auto de verificación del 17 de junio de 2015. En concreto, la invalidez comprendió los siguientes actos: (i) el acta de inspección tributaria del 25 de agosto de 2015, (ii) el requerimiento especial del 30 de septiembre del mismo año, (iii) la liquidación oficial de revisión del 2 de junio de 2016, (iv) el auto admisorio del recurso de reconsideración del 23 de septiembre del año en cita y (v) la Resolución del 1º de junio de 2017, que resolvió dicho recurso. Por lo anterior, se archivó el expediente en contra del accionante, pues la liquidación privada quedó en firme.

4.2.1.2. El representante de la DIAN indicó que en el expediente tributario PD 2010 2014000150 se notificaron personalmente los siguientes actos: (i) el auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015, que se notificó por segunda vez en cumplimiento de la orden del juez de tutela, el 25 de septiembre del 2017, como consta en el documento que se anexa; y (ii) la resolución del 1º de junio de 2017, que resolvió el recurso de reconsideración, la cual se notificó el día 8 del mes y año en cita.

Los demás actos se notificaron de la siguiente forma: (i) el emplazamiento para corregir se notificó por página web; (ii) el auto de inspección tributaria del 25 de agosto de 2015 se notificó por correo; (iii) el auto de verificación del 17 de junio de 2015 se notificó por primera vez por página web, como se explicó en la contestación de la tutela, ante la devolución del correo; (iv) el requerimiento especial del 30 de septiembre de 2015 se notificó por correo; (v) la liquidación oficial se notificó por correo y (vi) el auto admisorio del recurso de reconsideración también se notificó por correo. Junto con el escrito se aportaron los documentos que soportan estas afirmaciones.

4.2.1.3. Por último, la DIAN informó que la no notificación del auto de cruce o verificación en nada afecta el debido proceso, en tanto es un acto de mero trámite, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado. Al respecto, por ejemplo, mencionó la providencia del 15 de septiembre de 2016, en la que se sostiene que el auto que abre la investigación tributaria es sólo una forma de controlar el inicio de las investigaciones preliminares, de manera que su expedición es facultativa, y su falta de notificación *"no vicia el procedimiento de determinación oficial del impuesto a través de la liquidación oficial de revisión,*

ni viola el derecho de defensa del investigado, comoquiera que no es el acto administrativo que inicia la actuación de determinación propiamente dicha, pues tal función es exclusiva del requerimiento especial, ni contiene decisión alguna que lo afecte (…)"[2].

4.2.2. Con posterioridad, el 4 de mayo de 2018, Director Seccional de la DIAN Barrancabermeja, mediante correo electrónico, envió una solicitud dirigida a que se le dé prioridad a la resolución del caso, pues del expediente tributario PD 2010 2014000150 y de la firmeza de la liquidación oficial de revisión del accionante, depende otra investigación en curso derivada de las conductas y actuaciones del contribuyente, como lo es el trámite para imponer sanción por devolución improcedente[3]. Por tal razón, requirió rehabilitar los derechos de la DIAN de forma pronta o, en caso de que se profiera un fallo favorable después del 8 de junio del año en cita, se restablezcan los términos para proferir las actuaciones administrativas pertinentes.

4.3. Problema jurídico y esquema de resolución

---

[2] Consejo de Estado, expediente 19531, C.P. Martha Teresa Briceño. Folio 25 y 26 del cuaderno de revisión.

[3] *"Estatuto Tributario.* ***Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones.*** *<Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor. // Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación. // La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a: // 1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción. // 2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor. // La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso. // Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación. // Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente. // Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable. //* ***Parágrafo 1o.*** *Cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo. //* ***Parágrafo 2o.*** *Cuando el recurso contra la sanción por devolución y/o compensación improcedente fuere resuelto desfavorablemente y estuviere pendiente de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución y/o compensación, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso."*

4.3.1. A partir de las circunstancias que dieron lugar al ejercicio de la acción de tutela, de las decisiones adoptadas en las respectivas instancias judiciales y de los medios de prueba recaudados en la presente causa, este Tribunal debe determinar, si la Dirección Seccional de la DIAN Barrancabermeja vulneró los derechos al debido proceso y a la defensa del señor Edgar Mauricio Lozano Gómez, como consecuencia de la presunta falta de notificación del auto de verificación o cruce dentro del expediente tributario PD 2010 2014000150, abierto con ocasión de la declaración de renta presentada en el año 2010.

4.3.2. Con el fin de resolver este problema jurídico, la Sala inicialmente examinará el cumplimiento de los requisitos de procedencia de la acción de tutela. Una vez superado dicho examen y solo si ello ocurre, continuará con el estudio del asunto de fondo, en el que se explicará el principio de publicidad y la obligación de notificación de los actos proferidos dentro de una actuación administrativa. Con sujeción a lo expuesto, se abordará la solución del caso concreto.

4.4. De la procedencia de la acción de tutela

4.4.1. En cuanto a la *legitimación por activa*, el artículo 86 de la Constitución Política reconoce el derecho de toda persona de reclamar mediante acción de tutela la protección inmediata de sus derechos fundamentales. Este precepto constitucional se desarrolla en el artículo 10 del Decreto 2591 de 1991, en el que se consagra que: *"la acción de tutela podrá ser ejercida, en todo momento y lugar, por cualquiera persona vulnerada o amenazada en uno de sus derechos fundamentales, quien actuará por sí misma o a través de representante. Los poderes se presumirán auténticos. También se pueden agenciar derechos ajenos cuando el titular de los mismos no esté en condiciones de promover su propia defensa. Cuando tal circunstancia ocurra, deberá manifestarse en la solicitud".*

En el caso bajo examen, el accionante se encuentra legitimado para interponer la acción de tutela, porque se trata de una persona natural, que actúa a nombre propio y quien afirma estar siendo afectado en sus derechos fundamentales al debido proceso y a la defensa, con ocasión de la presunta falta de notificación del auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015.

4.4.2. Respecto de la *legitimación por pasiva,* el artículo 86 del Texto Superior establece que la tutela tiene por objeto la protección efectiva e inmediata de los derechos fundamentales, cuando quiera que estos resulten vulnerados o amenazados por la acción u omisión de las autoridades públicas o por el actuar de los particulares, en los casos previstos en la Constitución y en la ley[4]. En este contexto, según lo señalado de manera reiterada por la Corte, en lo que respecta a esta modalidad de legitimación, es necesario acreditar dos requisitos, por una parte, que se trate de uno de los sujetos respecto de los cuales procede el amparo;

[4] El artículo 42 del Decreto 2591 de 1991 consagra las hipótesis de procedencia de la acción de tutela contra particulares.

y por la otra, que la conducta que genera la vulneración o amenaza del derecho se pueda vincular, directa o indirectamente, con su acción u omisión[5].

En el asunto objeto de estudio, no cabe duda de que la entidad demandada es una autoridad pública, pues la DIAN se categoriza en la ley como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, de carácter técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, con patrimonio propio y adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público[6].

Por lo demás, la supuesta conducta de no haber notificado el auto de cruce o verificación, como omisión que origina la presunta violación de los derechos alegados, se encuentra vinculada con la actividad misional de la DIAN, que consiste en garantizar la seguridad fiscal y la protección del orden económico mediante la administración y el control al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como es el caso de la declaración de renta que originó el inicio de una investigación por parte de la accionada[7].

4.4.3. Como requisito de procedibilidad, la acción de tutela también exige que su interposición se haga dentro de un plazo razonable, contabilizado a partir del momento en el que se generó la vulneración o amenaza de un derecho fundamental, de manera que el amparo responda a la exigencia constitucional de ser un instrumento judicial de aplicación inmediata y urgente (CP art. 86), con miras a asegurar la efectividad concreta y actual del derecho objeto de violación o amenaza[8]. Este requisito ha sido identificado por la jurisprudencia de la Corte como el *principio de inmediatez*[9].

---

[5] Sobre el particular, en la Sentencia T-1001 de 2006, M.P. Jaime Araujo Rentería, se expuso que: *"la legitimación en la causa como requisito de procedibilidad exige la presencia de un nexo de causalidad entre la vulneración de los derechos del demandante y la acción u omisión de la autoridad o el particular demandado, vínculo sin el cual la tutela se torna improcedente (…)".*

[6] *"Decreto 1071 de 1999.* ***Artículo 1. Naturaleza y régimen jurídico de la dirección de impuestos y aduanas nacionales, DIAN****. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estará organizada como una unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. // La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, tendrá un sistema especial de administración de personal, de nomenclatura y clasificación de planta, un sistema específico de carrera administrativa, y un régimen disciplinario especial aplicable a sus servidores públicos, de conformidad con los decretos que se expidan sobre dichas materias. // El régimen presupuestal y de contratación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– es el previsto para los establecimientos públicos del orden nacional. // El carácter de adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conlleva que el objeto de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- deba cumplirse conforme a los lineamientos de política fiscal que indique el Ministro de Hacienda y Crédito Público y enmarcarse dentro del programa macroeconómico que se adopte por las autoridades competentes."*

[7] *"Decreto 1071 de 1999.* ***Artículo 4o. Objetivo de la entidad****. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, tiene como objeto coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad."*

[8] Precisamente, el artículo 86 dispone que: *"Toda persona tendrá acción de tutela para reclamar ante los jueces, en todo momento y lugar, mediante un procedimiento preferente y sumario, por sí misma o por quien actúe a su nombre, la* ***protección inmediata*** *de sus derechos constitucionales fundamentales (…)".* Énfasis por fuera del texto original.

[9] Véanse, entre otras, las Sentencias T-1140 de 2005, T-279 de 2010, T-832 de 2012, T-719 de 2013, T-201 de 2015, T-153 de 2016, T-106 de 2017 y T-138 de 2017.

En relación con el caso objeto de estudio, se advierte que el acto contra el cual se dirige la tutela es del 17 de junio de 2015. Sin embargo, el accionante alega que fue sólo hasta el 1º de junio del 2017, que la DIAN resolvió el recurso de reconsideración contra la decisión que lo sancionó, a través del cual también se cuestionó la supuesta falta de notificación mencionada. Así las cosas, como en esta última actuación, se definió por la administración lo concerniente a la supuesta irregularidad que por él se plantea, se considera que la tutela se interpuso en un plazo razonable (5 de julio de 2017), esto es, sin que se cumpliera un mes desde el momento en que se resolvió el citado recurso de reconsideración.

4.4.4. Cabe aclarar que el análisis de cumplimiento de este requisito se efectúa al margen de las consideraciones particulares de subsidiariedad, las que se realizarán en un acápite separado y en las que se tendrá en cuenta la fecha en que el actor presentó el recurso de amparo, respecto del proceso adelantado por la DIAN.

4.5. Del principio de subsidiaridad de la acción de tutela

4.5.1. El ya citado artículo 86 de la Constitución Política señala que la acción de tutela solo procederá cuando el afectado no disponga de otro medio de defensa judicial, salvo que se utilice como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable[10]. Esto significa que la acción de tutela tiene un carácter residual o *subsidiario*, por virtud del cual "procede de manera excepcional para el amparo de los derechos fundamentales vulnerados, por cuanto se parte del supuesto de que en un Estado Social de Derecho existen mecanismos judiciales ordinarios para asegurar su protección"[11]. El carácter residual obedece a la necesidad de preservar el reparto de competencias atribuido por la Constitución y la ley a las diferentes autoridades judiciales, lo cual se sustenta en los principios constitucionales de independencia y autonomía de la actividad judicial.

No obstante, aun existiendo otros mecanismos de defensa judicial, la jurisprudencia de esta Corporación ha admitido que la acción de tutela está llamada a prosperar, cuando se acredita que los mismos no son lo suficientemente idóneos para otorgar un amparo integral, o no son lo adecuadamente expeditos para evitar la ocurrencia de un perjuicio irremediable.

Así lo sostuvo la Corte en la Sentencia SU-961 de 1999[12], al considerar que: "en cada caso, el juez está en la obligación de determinar si las acciones disponibles le otorgan una protección eficaz y completa a quien la interpone. Si no es así, si los mecanismos ordinarios carecen de tales características, el juez puede otorgar el amparo de dos maneras distintas, dependiendo de la situación de que se trate." La primera posibilidad es que las acciones comunes no sean susceptibles de resolver el problema de forma idónea, circunstancia en la cual

---

[10] Véanse, entre otras, las Sentencias T-336 de 2009, T-436 de 2009, T-785 de 2009, T-799 de 2009, T-130 de 2010 y T-136 de 2010.
[11] Sentencia T-723 de 2010, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.
[12] M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

es procedente conceder la tutela de manera directa, como mecanismo de protección definitiva de los derechos fundamentales y la segunda es que, por el contrario, "las acciones ordinarias sean lo suficientemente amplias para proveer un remedio integral, pero que no sean lo suficientemente expeditas para evitar el acontecimiento de un perjuicio irremediable. En este caso será procedente la acción de tutela como mecanismo transitorio, mientras se resuelve el caso a través de la vía ordinaria"[13].

4.5.2. En cuanto al primer supuesto, se entiende que el mecanismo ordinario previsto por el ordenamiento jurídico para resolver un asunto no es idóneo, cuando, por ejemplo, no permite resolver el conflicto en su dimensión constitucional o no ofrece una solución integral frente al derecho compro-metido. En este sentido, esta Corporación ha dicho que: "el requisito de la idoneidad ha sido interpretado por la Corte a la luz del principio según el cual el juez de tutela debe dar prioridad a la realización de los derechos sobre las consideraciones de índole formal[14]. La aptitud del medio de defensa ordinario debe ser analizada en cada caso concreto, teniendo en cuenta, las caracte-rísticas procesales del mecanismo, las circunstancias del peticionario y el derecho fundamental involucrado"[15].

4.5.3. En relación con el segundo evento, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la acción de tutela procede como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable, cuando se presenta una situación de amenaza de vulneración de un derecho fundamental susceptible de concretarse y que pueda generar un daño irreversible[16]. Este amparo es eminentemente temporal, como lo reconoce el artículo 8 del Decreto 2591 de 1991, en los siguientes términos: "En el caso del inciso anterior, el juez señalará expresamente en la sentencia que su orden permanecerá vigente sólo durante el término que la autoridad judicial competente utilice para decidir de fondo sobre la acción instaurada por el afectado".

Para determinar la configuración de un perjuicio irremediable, en criterio de este Tribunal, deben concurrir los siguientes elementos: (i) el perjuicio ha de ser *inminente*, esto es, que está por suceder; (ii) las medidas que se requieren para conjurarlo han de ser *urgentes*, tanto por brindar una solución adecuada frente a la proximidad del daño, como por armonizar con las particularidades del caso; (iii) el perjuicio debe ser *grave*, es decir, susceptible de generar un detrimento transcendente en el haber jurídico de una persona; y la (iv) res-puesta requerida por vía judicial debe ser *impostergable*, o lo que es lo mismo, fundada en criterios de oportunidad y eficiencia a fin de evitar la consumación de un daño antijurídico irreparable[17]. En desarrollo de lo expuesto, en la Sentencia T-747 de 2008[18], se consideró que cuando el accionante pretende la protección

[13] Véanse, además, las Sentencias T-179 de 2003, T-500 de 2002, T-135 de 2002, T-1062 de 2001, T-482 de 2001, SU-1052 de 2000, T-815 de 2000, T-418 de 2000, T-156 de 2000, T-716 de 1999, SU-086 de 1999, T-554 de 1998, T-384 de 1998 y T-287 de 1995.
[14] Véanse, entre otras, las sentencias T-106 de 1993 y T-100 de 1994.
[15] Sentencia T-705 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
[16] Sentencia T-225 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.
[17] Véanse, entre otras, las Sentencias T-225 de 1993 y T-808 de 2010.
[18] M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

transitoria de sus derechos fundamentales a través de la acción de tutela, tiene la carga de "presentar y sustentar los factores a partir de los cuales se configura el perjuicio irremediable, ya que la simple afirmación de su acaecimiento hipotético es insuficiente para justificar la procedencia la acción de tutela".

Finalmente, reitera la Sala que, en atención a la naturaleza eminentemente subsidiaria de la acción de tutela, esta Corporación también ha establecido que la misma no está llamada a prosperar cuando a través de ella se pretenden sustituir los medios ordinarios de defensa judicial[19]. Al respecto, la Corte ha señalado que: "no es propio de la acción de tutela el [de ser un] medio o procedimiento llamado a remplazar los procesos ordinarios o especiales, ni el de ordenamiento sustitutivo en cuanto a la fijación de los diversos ámbitos de competencia de los jueces, ni el de instancia adicional a las existentes, ya que el propósito específico de su consagración, expresamente definido en el artículo 86 de la Carta, no es otro que el de brindar a la persona protección efectiva, actual y supletoria en orden a la garantía de sus derechos constitu-cionales fundamentales"[20].

4.5.4. Ahora bien, tratándose de actos administrativos particulares, esta regla general de improcedencia se mantiene, por cuanto, en principio, ellos pueden ser controlados por el juez contencioso[21]. Al respecto, este Tribunal ha sido enfático en señalar que contra estos actos no procede la acción de tutela, por cuanto el ordenamiento jurídico establece distintos instrumentos que permiten controvertirlos, bien sea dentro de una actuación administrativa, como es el caso de las nulidades y los recursos dentro del proceso –cuando ellos son procedentes–, o por fuera de este ante la jurisdicción contencioso administrativa. Con todo, esta Corporación ha realizado una distinción entre los actos administrativos de carácter definitivo y los actos administrativos de trámite, cuyo examen tiene especial importancia en la definición del asunto bajo examen.

4.5.4.1. Así, en lo que respecta a los *actos administrativos definitivos*, que son aquellos que deciden directa o indirectamente el fondo de un asunto o que hacen imposible continuar con una actuación administrativa[22], la Corte ha dicho que se someten a las reglas generales de procedencia de la acción de tutela, es decir, que únicamente procede su estudio cuando el otro medio de defensa judicial ante el juez contencioso administrativo no sea idóneo ni eficaz, caso en el cual,

---

[19] Igual doctrina se encuentra en las sentencias T-203 de 1993, T-483 de 1993 y T-016 de 1995.
[20] Sentencia C-543 de 1992, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
[21] Contra los actos administrativos particulares –distintos de los electorales y contractuales– la Ley 1437 de 2011, en el artículo 138, dispone que cabe la nulidad y restablecimiento del derecho, en los siguientes términos: *"Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior. //Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel."*
[22] CPACA, art. 43.

de ser próspero el amparo, lo será como mecanismo definitivo[23] o, cuando, a pesar de la eficacia de dicho mecanismo, la persona no puede esperar a que el juez contencioso decida de fondo el asunto, sin que ello suponga la ocurrencia de un perjuicio irremediable, hipótesis en la que la tutela será procedente como mecanismo transitorio[24].

4.5.4.2. En cuanto a los *actos administrativos de trámite o preparatorios*, que como su nombre lo indica –y en contraposición a los actos definitivos– son aquellos en los que no hay una expresión concreta de voluntad de la administración, sino únicamente actuaciones que preceden a la formación de una decisión[25], esta Corporación ha determinado que, en la medida que no son susceptibles, por regla general, de recursos en la vía gubernativa[26] ni de acciones judiciales autónomas[27], cabe, por excepción, el ejercicio de la acción de tutela, siempre que se acrediten los siguientes requisitos:

- En primer lugar, el acto de trámite debe ser producto de una *actuación arbitraria o desproporcionada* que transgrede o amenaza los derechos fundamentales de una persona. En este sentido, se ha explicado que la finalidad de la acción de tutela en estos casos es impedir que la administración concluya una actuación con desconocimiento de las garantías mínimas constitucionales de una persona, de forma tal que el amparo se convierte en "una medida preventiva encaminada a que la autoridad encauce su actuación conforme a los preceptos constitucionales que amparan los derechos fundamentales, y a que el desarrollo de su actividad sea regular desde el punto de vista constitucional (…)"[28].

- En segundo lugar, se requiere que el acto de trámite resuelva algún asunto que se *proyecte en la decisión principal*. En efecto, aunque los actos prepara-torios no envuelven decisiones definitivas, si se ha advertido que dicha actua-ción debe tener incidencia en la construcción de la decisión final, pues de lo contrario se trataría de una simple deficiencia, que no tendría la capacidad de afectar el trámite seguido, al carecer de un efecto sustancial[29].

---

[23] En algunos casos en que se cuestionan actos administrativos, la Corte ha considerado que procede la acción de tutela como mecanismo definitivo, cuando el otro medio judicial no puede resolver las implicaciones constitucionales del caso o no tiene la suficiente efectividad para proteger los derechos fundamentales involucrados, como ha ocurrido, por ejemplo, respecto de derechos pensionales. En este orden de ideas, pueden consultarse las Sentencias T-823 de 2014, M.P. Luis Guillermo Pérez y T-570 de 2017, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

[24] Sobre la acción de tutela como mecanismo transitorio de protección de derechos fundamentales como consecuencia de un acto administrativo, se puede revisar la Sentencia T-161 de 2017, M.P. José Antonio Cepeda Amarís.

[25] Estos actos han sido ilustrados por esta Corporación, como aquellos que "*dan impulso a la actuación preliminar de la administración, o disponen u organizan los elementos de juicio que se requieren para que ésta pueda adoptar, a través del acto principal o definitivo, la decisión sobre el fondo del asunto."* Sentencia T- 945 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo. En el mismo sentido, se encuentran las Sentencias SU-201 de 1994, T-088 de 2005 y T-105 de 2007.

[26] El artículo 75 del CPACA dispone que: *"**Artículo 75. Improcedencia.** No habrá recurso contra los actos de carácter general, ni contra los de trámite, preparatorios, o de ejecución excepto en los casos previstos en norma expresa."* Énfasis por fuera del texto original.

[27] CPACA, arts. 137, 138 y 161.

[28] Sentencia SU-201 de 1994, M.P. Antonio Barrera Carbonell.

[29] La Corte ha insistido que esta posibilidad no puede ir al extremo de permitir que se haga un uso abusivo de la acción de tutela, por ejemplo, para impedir que la administración cumpla la obligación legal de adelantar trámites administrativos. Sobre este punto, se puede consultar la Sentencia SU-201 de 1994, M.P. Antonio Barrera Carbonell.

- En tercer lugar, además de los anteriores requisitos, también es necesario que la acción de tutela se presente *antes de proferirse el acto definitivo*, por cuanto si ya existe una decisión de tal naturaleza, la actuación ya habrá concluido y lo que existirá es el deber de activar los medios de defensa judicial ante el juez contencioso. En este punto, cabe insistir que, como se expuso *ut supra*, la finalidad del amparo contra un acto de trámite es impedir que se culmine una actuación administrativa, en desconocimiento del orden constitucional[30].

4.5.5. Precisamente, atendiendo a la excepcionalidad expuesta, la Corte en pocas ocasiones ha admitido la procedencia de la acción de tutela en contra de actos de trámite. Un ejemplo se encuentra en la Sentencia T-688 de 2014[31], en la que una empresa cuestionó que en una actuación administrativa notarial dirigida a resolver la situación jurídica de un predio, la primera medida adoptada por el registrador de una oficina de instrumentos públicos fue la de bloquear, de manera preventiva, los folios de matrícula sobre los que ésta versaba. Para este Tribunal, a pesar de que se trataba de un acto preparatorio, procedía el amparo, pues a través de la actuación cuestionada se definió una situación sustancial que resultó ser lesiva de los derechos fundamentales de la sociedad demandante.

Contrario a lo decidido en el citado caso, en varias oportunidades, la Corte ha declarado la improcedencia de acciones de tutela dirigidas a cuestionar actos de trámite. Por ejemplo, en la Sentencia T-545 de 1995[32], se estudió una acción de tutela dirigida contra un acto administrativo proferido dentro de una actuación dirigida a la obtención de una licencia de urbanización de un predio, en dicha oportunidad se decidió declarar la improcedencia del amparo, por cuanto no se evidenció que el acto hubiese afectado algún derecho funda-mental[33]. A igual conclusión se llegó en la Sentencia T-499 de 2013[34], en la que decidió que la acción de tutela no era procedente contra dos actos de trámite en un proceso disciplinario, ya que a través de su expedición no se vulneraron ni amenazaron los derechos fundamentales de la accionante.

De manera adicional, en la Sentencia T-420 de 1998[35], también se decidió que no procedía la acción de tutela contra unos requerimientos aduaneros que no les fueron notificados a las sociedades accionantes, por cuanto el amparo fue interpuesto cuando ya se habían expedido los actos definitivos, debiendo las demandantes acudir a los medios de defensa dispuestos en el contencioso administrativo. A este respecto, la Sala explicó que: "(…) De haberse impetrado la tutela antes de la expedición de dichos actos hubiera prosperado, pues (…)

---

[30] Sentencia T-030 de 2015, M.P. Martha Victoria Sáchica.
[31] M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.
[32] M.P. Fabio Morón Díaz.
[33] Al respecto, en la referida sentencia se afirmó que: *"Definido el carácter de los actos administrativos en los que se soporta la acusación, como actos de trámite o preparatorios, que hacen parte, en cuanto componentes, de un procedimiento que conduce a la expedición de un acto definitivo, de carácter particular y concreto, contra ellos no procede la acción de tutela, pues dado su carácter se limitan, en el caso analizado, a impulsar y determinar una decisión, el otorgamiento o no de una licencia de urbanización, que como se dijo, constituye un acto administrativo complejo, ese si de carácter definitivo; si bien esta Corporación ha señalado la procedencia* ***excepcional*** *de este tipo de amparo contra los mencionados actos de trámite, ella sólo se da en el evento de que éstos violen o amenacen un derecho fundamental, que, como ha quedado probado, no es lo que ocurre en este caso."*
[34] M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.
[35] M.P. Antonio Barrera Carbonell.

[su] finalidad [es] que se impida continuar con una actuación administrativa violatoria del derecho fundamental al debido proceso, que conduce a la producción de un acto administrativo viciado de inconstitucio-nalidad."

4.5.6. Visto lo anterior, en el asunto *sub-examine*, se tiene que el señor Lozano Gómez presentó la acción de tutela, al considerar que se vulneraron sus derechos al debido proceso y a la defensa por parte de la DIAN, como consecuencia de la presunta falta de notificación del auto de verificación o cruce dentro del expediente tributario PD 2010 2014000150, en la forma que lo establece el artículo 565 del Estatuto Tributario. Tal acto se expidió dentro de una investigación tributaria originada por su declaración de renta del año 2010.

4.5.6.1. Inicialmente, corresponde a la Sala definir si el acto cuestionado por el accionante, es de trámite o definitivo. Antes de abordar este análisis se advierte que el proceso dentro del cual la DIAN profiere un auto de verificación o cruce, es el resultado del ejercicio de la potestad fiscalizadora que tiene esa unidad administrativa para realizar las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, así como para adoptar las decisiones preparatorias que se dirijan a ese fin. Sobre este particular, el Consejo de Estado[36] mencionó que dicha potestad se materializa a través de las facultades establecidas en el artículo 684 del Estatuto Tributario[37], que son aquellas que permiten comenzar –a través de un auto interno de apertura de investigación– las indagaciones preliminares para determinar si hay lugar a realizar una *liquidación oficial* que modifique la declaración presentada por el contribuyente.

La liquidación oficial tiene como supuesto la formulación de un requerimiento especial, que es un acto administrativo de trámite en el que se propone la modificación de la declaración inicial presentada por el contribuyente, con el objeto de adicionar impuestos, anticipos y retenciones, así como imponer sanciones. Este requerimiento es un requisito previo a la liquidación oficial y con él se marca el inicio de la actuación administrativa, de manera que antes de ello no existe, en estricto sentido, una "actuación tributaria individualizada respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, ya que, se insiste, sólo el

---

[36] Consejo de Estado, Sección Cuarta de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 15 de septiembre de 2016, Expediente: 19531, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[37] La norma en cita dispone que: *"**Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación**. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a) verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario; b) adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados; c) citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios; d) exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados; e) ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad; f) en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación; g) sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos."*

requerimiento especial concreta la propuesta de modificación y particulariza al contribuyente que debe atenderla"[38].

Así las cosas, las diligencias y recaudo de pruebas previas al requerimiento especial que efectúa la DIAN se enmarcan en las facultades de fiscalización que, en ejercicio de la potestad tributaria, puede ejercer dicha autoridad cuando lo considere pertinente. De ahí que, el auto de verificación o cruce, que es previo al requerimiento especial, corresponde a un acto de trámite cuyo objeto es obtener información o pruebas que permitan corroborar la informa-ción presentada por el contribuyente a la DIAN[39].

4.5.6.2. Teniendo claro que el **auto de verificación o cruce es un acto de trámite**, la Sala debe analizar si se cumplen los presupuestos establecidos por esta Corporación para que proceda la acción de tutela, en los términos previa-mente expuestos en esta providencia.

En este contexto, primero deberá definirse si el auto de verificación o cruce fue producto de una actuación arbitraria o desproporcionada que transgrede o amenaza los derechos fundamentales del accionante. En segundo lugar, deberá constatarse si ese acto administrativo resuelve algún asunto que se proyecta en la decisión principal. Y, en tercer lugar, deberá establecerse si la acción de tutela se interpuso cuando aún estaba en curso el proceso administrativo de fiscalización, esto es, antes de proferirse el acto definitivo.

4.5.6.3. Visto el conjunto de los elementos de prueba que fueron aportados y recaudados en la presente causa, resulta forzoso concluir que en este caso no se acreditan al menos dos de los supuestos jurisprudenciales que avalan la procedencia excepcional de la acción de tutela contra actos de trámite, como a continuación se explica:

- En este caso, en primer lugar, no se advierte *prima facie* que exista una actuación arbitraria o desproporcionada de la DIAN, pues la omisión que se alega no tiene la potencialidad de afectar los derechos al debido proceso y a la defensa del accionante, toda vez que, como ya se explicó, el auto de verificación o cruce hace parte de las *diligencias previas* en las que la autoridad tributaria recopila información para determinar si hay lugar o no a emitir un *requerimiento especial*. De este modo, cuando la DIAN profiere este último acto, se le envía al contribuyente con el fin de que pueda formular objeciones, solicitar pruebas, requerir documentos, subsanar omisiones o pedir la práctica de inspecciones tributarias, si ello resulta conducente[40]. De suerte que, en el asunto bajo examen, al ser

[38] Consejo de Estado, Sección Cuarta de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 15 de septiembre de 2016, Expediente: 19531, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Énfasis por fuera del texto original.
[39] Consejo de Estado, Sección Cuarta de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 1 de noviembre de 2012, Expediente: 18106, C.P. Hugo Fernando Bastidas.
[40] El artículo 707 del Estatuto Tributario dispone que: *"**Artículo 707. Respuesta al requerimiento especial**. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas."*

notificado el señor Edgar Mauricio Lozano Gómez por correo del requerimiento especial el 1° de octubre de 2015[41], no cabe duda de que se le brindó la oportunidad para controvertir las pruebas e información recopilada en virtud del auto de verificación o cruce, más allá de si ese acto fue o no puesto en conocimiento y si lo fue o no en debida forma.

Por lo demás, en este caso tampoco es claro si existió o no la omisión de notificación alegada por el accionante, pues como se conoció a través del examen de las pruebas allegadas por la DIAN en el trámite de revisión ante la Corte, existen documentos en el expediente tributario que certifican que el 18 de julio de 2015 se intentó la notificación del auto de verificación o cruce mediante comunicación enviada por la oficina de correos y que falló por dirección errada y que, como conse-cuencia de ello, se acudió a su publicación en la página web de la DIAN el 5 de agosto del mismo año, con miras a asegurar el conocimiento del señor Lozano Gómez en el acto administrativo previamente mencio-nado, de suerte que, en virtud del actuar exhibido en sede administra-tiva, no es posible concluir que, en el asunto bajo examen, la actuación de la autoridad demandada hubiese sido arbitraria o desproporcionada.

- En segundo lugar, la Sala debe advertir que tampoco resultaba viable estudiar de fondo la acción de tutela, por cuanto al momento de interponerla, ya se encontraba en firme el acto administrativo definitivo que ordenaba la liquidación del impuesto y el pago de la sanción por inexactitud. En este sentido, el amparo no se interpuso con la finalidad de impedir que una actuación administrativa llegara a su fin, cuando la misma presuntamente era contraria al orden constitucional, sino como una vía para dilatar la labor de la DIAN, una vez dicha autoridad había concluido que efectivamente se presentó una declaración que no correspondía a la realidad tributaria del accionante. Por lo anterior, el actor debió utilizar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho ante el juez contencioso administrativo y, por esa vía, discutir la legalidad del acto de trámite en conjunto con el definitivo, más aún cuando cabe solicitar ante dicha autoridad judicial la suspensión provisional del acto.

4.5.6.4. Conforme a lo expuesto, la Corte encuentra que en este caso no se acreditan al menos dos de los requisitos de procedencia de la acción de tutela contra actos de trámite, por lo que no se realizará el estudio acerca de si el auto de verificación, por sí mismo, resuelve algún asunto que se proyecte en la decisión principal. Así las cosas, la discusión aquí propuesta deberá ser llevada ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, como juez natural de este tipo de causas. Dicho lo anterior, la Sala considera que, para el caso concreto, la tutela no superó el requisito de subsidiariedad, de suerte que revocará la decisión proferida por el Tribunal Administrativo de Oralidad de Santander del 7 de septiembre de 2017 y, en su lugar, confirmará el fallo del 17 de junio del mismo año proferido por el Juzgado Segundo Administrativo Oral del Circuito

[41] Según quedó probado y como el mismo accionante lo reconoce, el requerimiento especial del 30 de septiembre de 2015 se notificó por correo.

Judicial de Barrancabermeja, que declaró la improcedencia de la acción, por las razones expuestas en esta providencia.

4.5.6.5. Ahora bien, cabe advertir que la DIAN archivó el expediente, en cumplimiento del fallo del Tribunal Administrativo de Oralidad de Santander que ordenó decretar la nulidad de todo lo actuado dentro del expediente tributario PD 2010 2014000150, adelantado contra el señor Lozano Gómez, a partir del auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015. Sin embargo, con ocasión de la decisión que adopta la Corte en esta sentencia, se revoca dicha determinación, por lo que todos los trámites posteriores, incluyendo la liquidación oficial No. 292412016000006 del 2 de junio de 2016, notificada el día 8 del mismo mes y año, quedarán en firme, siempre que frente a ellos no procedan otros recursos.

Ante este panorama, debe resaltarse que, según lo advirtió la DIAN en escrito dirigido a esta Corporación, de la liquidación oficial dependen otros trámites que por su naturaleza sancionatoria tienen términos perentorios que podrían agotarse mientras se surte el trámite revisión. Por lo anterior, y dado que el efecto de esta tutela conduce a restituir las cosas al lugar en que se encontra-ban antes de la expedición del fallo que ahora se revoca, la Sala dispondrá que en relación con el cómputo de los plazos para adelantar los otros trámites que dependen de dicha liquidación oficial, debe descontarse el tiempo que trans-currió entre la fecha de notificación de la decisión del Tribunal Administrativo de Santander que ordenó decretar la nulidad de todo lo actuado desde el auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015, hasta cuando se notifique esta sentencia a la DIAN, conforme se dispone en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991. Conforme a la necesidad de preservar el principio de igualdad de armas, este mismo efecto se extiende para el actor, en lo que corresponde al tiempo dispuesto para ejercer las acciones ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

V. DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero.- **REVOCAR** la sentencia del 7 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Administrativo de Oralidad de Santander, que amparó los derechos al debido proceso y a la defensa del señor Edgar Mauricio Lozano Gómez y, en su lugar, **CONFIRMAR** la sentencia del 17 de julio del mismo año proferida por el Juzgado Segundo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Barrancabermeja, que declaró la improcedencia del amparo, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

Segundo.- Con ocasión de la decisión que adopta la Corte en esta sentencia, se **REVOCA** la nulidad que fue declarada por el Tribunal Administrativo de Oralidad de Santander, por lo que todos los trámites posteriores al auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015, incluyendo la liquidación oficial No. 292412016000006 del 2 de junio de 2016, notificada el día 8 del mismo mes y año, quedarán en firme, siempre que frente a ellos no procedan otros recursos.

Tercero.- Por lo anterior, y dado que el efecto de esta tutela conduce a **RESTITUIR** las cosas al lugar en que se encontraban antes de la expedición del fallo que ahora se revoca, la Sala dispondrá que en relación con el cómputo de los plazos para adelantar los otros trámites que dependen de dicha liquidación oficial, debe descontarse el tiempo que transcurrió entre la fecha de notificación de la decisión del Tribunal Administrativo de Santander que ordenó decretar la nulidad de todo lo actuado desde el auto de verificación o cruce del 17 de junio de 2015, hasta cuando se notifique esta sentencia a la DIAN, conforme se dispone en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991. Igual efecto se extiende para el actor, en lo que corresponde al tiempo dispuesto para ejercer las acciones ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Cuarto.- Por Secretaría General, **LÍBRESE** las comunicaciones previstas en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991, para los fines allí contemplados.

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

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General