

RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION – Tiene como objetivo el restablecimiento de la justicia material de la decisión, cuando ésta ha sido afectada por situaciones exógenas que no pudieron plantearse en el proceso / CAUSALES DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION – Son las taxativas del artículo 250 del CPACA referidos a aspectos eminentemente procedimentales / ERROR DE HECHO Y ERROR DE DERECHO – En la sentencia estos errores judiciales no son objeto del recurso extraordinario de revisión

El recurso extraordinario de revisión es un medio extraordinario de impugnación de las sentencias que procede, únicamente, por la configuración de alguna de las causales especiales contempladas en el artículo 250 del CPACA. (...) En otras palabras, el objetivo de este mecanismo excepcional es procurar el restablecimiento de la justicia material de la decisión, cuando quiera que ésta ha sido afectada por situaciones exógenas que no pudieron plantearse en el proceso correspondiente, pero que, a juicio del legislador, revisten tal gravedad que autorizan romper el principio de la cosa juzgada. En palabras de la Corte Constitucional: “... *la revisión, más que un recurso, es un medio para conseguir la realización de la justicia, pero no de la justicia formal propia de las sentencias en firme contrarias a derecho, sino de aquella verdadera que demandan el Preámbulo y los artículos 1º, 228 y 230 del estatuto superior*”. En atención a su carácter extraordinario, este mecanismo judicial no es, en consecuencia, una “*tercera instancia*” en la que puedan plantearse, nuevamente, argumentos de fondo en relación con la sentencia que se pretende revisar: no es una oportunidad para reabrir un debate propio de las instancias, ni para suplir la deficiencia probatoria; tampoco es un medio para cuestionar los fundamentos jurídicos de las providencias. (...) En ese orden de ideas, las pretensiones deben limitarse a demostrar la configuración de alguno de los supuestos contemplados en las causales para su procedencia. De ahí que los vicios o errores en que se deban fundamentar los recursos extraordinarios de revisión, conforme con las causales taxativas previstas por el legislador en el artículo 250 del CPACA, sean eminentemente procedimentales, pues ninguna cuestiona la labor intelectual de juzgamiento, sino que involucran irregularidades procesales (numeral 5º, referido a la existencia de causal originada en la sentencia, y numeral 8º, referido al desconocimiento de la cosa juzgada), o bien aspectos relativos a la validez intrínseca o insuficiencia de los elementos de prueba que determinaron el sentido de la decisión (numerales 1, 2, 3, 6 y 7), a excepción de la causal del numeral 4º, referida a la violencia o cohecho en que se pudo incurrir en el pronunciamiento del fallo.(...) En esas condiciones, no es la vía judicial adecuada para tratar de enmendar la deficiencia probatoria ni lo que, en términos legales y jurisprudenciales, se conoce como errores judiciales, es decir, los casos de inadecuada valoración de las pruebas (error de hecho) o falta de aplicación de la norma o la indebida aplicación de la misma (error de derecho)

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTICULO 250

CAUSAL DE HABERSE DICTADO SENTENCIA CON FUNDAMENTO EN DOCUMENTOS FALSOS O ADULTERADOS – Exige la prueba de falsedad o adulteración documental así como el carácter determinante del documento en la decisión / PREJUDICIALIDAD PENAL EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION – Ya no se exige a partir del CPACA sino de la comprobación de una adulteración total o parcial, material o ideológica del documento / FALSEDAD IDEOLOGICA DE DOCUMENTO – Requiere de la acreditación del dolo so pena que pueda imputarse a un simple error o

imprecisión involuntaria del autor / FALSEDAD MATERIAL DEL DOCUMENTO – Se refiere a la afectación de la integridad material, sea por que se crea uno nuevo o por que se altera uno de los elementos que lo conforman

Según lo dispone el numeral 2º del artículo 250 del CPACA, es causal de revisión de una sentencia ejecutoriada “[h]aberse dictado... con fundamento en documentos falsos o adulterados”. De allí que se requiera, en principio, de la prueba de la falsedad o adulteración documental, lo que excluye la irregularidad en los demás medios de prueba autorizados por el ordenamiento jurídico. Se dice que en principio, porque también debe demostrarse el carácter determinante del documento en la decisión objeto del recurso extraordinario, de manera que cambie el sentido del fallo. Esta consideración ha sido el sustento para negar la prosperidad de la causal cuando existen otros medios, diferentes al cuestionado, que soportan la determinación adoptada en el fallo revisado. Ahora bien, para demostrar esa falsedad o adulteración no se requiere de sentencia penal que declare su existencia. Al Juez de lo Contencioso le corresponde esa labor a la luz de la llamada “falsedad civil”, en virtud de la cual se ocupa de definir, objetivamente, la existencia de una adulteración total o parcial, material o ideológica del documento, mediante el examen de su contenido o integridad material. Eso explica el por qué en la actualidad no se habla de prejudicialidad penal en el recurso extraordinario de revisión. La norma del CPACA no exige de un pronunciamiento penal previo, a diferencia de lo que sucede en la jurisdicción ordinaria en la que sí existe una prescripción con tal contenido. La jurisprudencia de la Corporación se ha apoyado en los conceptos de “falsedad ideológica” y “falsedad material” de la ciencia penal para abordar el estudio de la causal en mención. Con base en ellos ha precisado que: La estructuración de la causal por falsedad ideológica requiere de la acreditación del dolo, so pena de que la alteración intelectual del contenido del documento pueda imputarse a un simple error o imprecisión involuntaria de su autor. (...) La falsedad material exige el cotejo de distintos documentos con miras a establecer la afectación de su integridad material, sea porque se crea uno nuevo, o porque se altera alguno de los elementos que conforman su contenido. Por esto, no es necesaria la prueba del dolo o intención falsaria, en tanto lo que debe establecerse es la denominada “falsedad civil”. Adicionalmente, esta falsedad –la material- no debe sustentarse en irregularidades conocidas o que debieron conocerse en instancias previas al recurso extraordinario de revisión, ya que para su resolución se debieron agotar los mecanismos dispuestos por el ordenamiento en el proceso y en la instancia respectiva. Es por eso que en el recurso extraordinario de revisión solo es procedente ventilar los hechos constitutivos de falsedad que sean conocidos con posterioridad a la sentencia que se revisa, pues no existiría otro medio o mecanismo procesal para cuestionar la autenticidad del documento y obtener la justicia material de la providencia proferida con base en el mismo.

FUENTE FORMAL: LA LEY 1437 DE 2011 – ARTICULO 250 NUMERAL 2

TACHA DE FALSEDAD DEL RECURSO DE RECONSIDERACION APORTADO POR LA DIAN – Para alegar la falsedad material por parte del contribuyente debió alegarse desde que se incorpora al proceso el documento / ADULTERACION EN LA FALSEDAD MATERIAL DE DOCUMENTO – Para alegarse no es imprescindible tener certeza de la adulteración del documento / RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION – Se declara infundado cuando la causal de falsedad documental no es planteada dentro del proceso ordinario mediante tacha de falsedad u otros medios distintos

Para la audiencia inicial del proceso de radicado nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00, realizada el 18 de septiembre de 2013, Gaseosas Hipinto S.A.S. conoció los hechos constitutivos de la falsedad que hoy alega. (...) La tacha de falsedad no se propuso en el proceso ordinario. Nada se dijo en la audiencia inicial en la que se incorporó al proceso la prueba documental aportada por las partes y dentro de la cual se encontraba la copia del recurso que reposaba en las instalaciones de la DIAN. Tampoco se hizo señalamiento alguno en la audiencia de pruebas en la que se incorporó la prueba documental practicada en el proceso (exhortos solicitados por la actora y que se decretaron en la audiencia inicial). Eso quiere decir que no se acudió al mecanismo apto para discutir la existencia de la alteración material. Recuérdesse que la tacha permite examinar la integridad material de un documento con miras a determinar su aptitud probatoria en el proceso correspondiente. De ser falso, no podrá valorarse. La omisión de formular la tacha de falsedad frente al recurso de reconsideración aportado por la DIAN en el proceso nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00 impide su proposición mediante el recurso extraordinario de revisión, en tanto no corresponde a una instancia adicional para remediar las consecuencias adversas que se producen por la inactividad procesal que tuvo lugar en las instancias. Eso cobra relevancia al considerar que no existió imposibilidad de alegar o formular la tacha en la primera instancia. Todo, porque no se requería certeza sobre la falsedad o adulteración, pues si bien es cierto que al proponerse debe expresarse en qué consiste la falsedad, no lo es menos, que ello es un requisito de racionalidad y razonabilidad para evitar discusiones carentes de sustento fáctico que dilaten el proceso, no una exigencia del conocimiento seguro y claro de la alteración documental. (...) Todo, bajo el entendido de que aquellas inconsistencias que se conocieron, o debieron conocerse, en el trámite de las instancias tenían que proponerse mediante los mecanismos procesales dispuestos para el efecto, siendo este la tacha de falsedad cuando se alegue la falsedad material. (...)En estas condiciones el recurso extraordinario de revisión debe declararse infundado, sin que haya lugar a establecer la adulteración o falsedad material del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión nro. 242412011000019 y aportado por la DIAN en la contestación de la demanda dentro del radicado nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00. Lo anterior se refuerza porque dentro del proceso ordinario no se acudió a medios distintos de la tacha de falsedad para poner de presente las inconsistencias materiales entre el escrito que obraba en poder de la sociedad demandante y el allegado por la DIAN al contestar la demanda: no se aportó el escrito en poder de la demandante, no se solicitó en las peticiones probatorias y tampoco se relacionaron las discrepancias en los alegatos de conclusión, por citar algunos ejemplos.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., primero (1) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 11001-03-27-000-2015-00027-00(21635)

Demandante: GASEOSAS HIPINTO S.A.S.

**Demandado: NACION –UNIDAD DE ADMINISTRACION ESPECIAL
DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

FALLA

Procede la Sección a estudiar el recurso extraordinario de revisión interpuesto por Gaseosas Hipinto S.A.S.¹ contra la sentencia del treinta (30) de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar en el proceso promovido por la hoy demandante contra la DIAN (U.A.E.)².

ANTECEDENTES

1. Hechos

La Sección clasifica los hechos de la demanda en tres grupos: i) los relativos a la determinación de la obligación tributaria, ii) los relacionados con la discusión judicial de los actos de determinación de la obligación tributaria, y iii) los registrados por fuera del proceso judicial en el que se profirió la sentencia que se revisa.

1.1.- Determinación de la obligación tributaria.

Mediante liquidación oficial de revisión nro. 242412011000019³, la DIAN modificó la declaración sobre renta y complementarios del año gravable 2008 presentada por Gaseosas del Cesar S.A. Para lo que interesa al caso, no aceptó la deducción de pérdidas por enajenación de derechos fiduciarios, derivada del negocio adelantado con Kaltek en el marco de Acuerdo suscrito para salvar a Coltejer.

Esa determinación se recurrió el veinte (20) de junio de 2011. Además, se solicitó la intervención del Comité Técnico de que trata el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.), para revisar el proyecto de decisión del recurso antes de su resolución definitiva.

Por medio de la resolución nro. 900.049 del veintiocho (28) de mayo de 2012, se confirmó la decisión de negar la deducción de las pérdidas por la enajenación de

¹ En calidad de absorbente de Gaseosas del Cesar S.A., conforme lo certifica el certificado de existencia y representación obrante en el proceso (fls. 24-31).

² Identificado con el radicado nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00 y adelantado en primera instancia por el Tribunal Administrativo del Cesar.

³ Del dieciocho (18) de abril de 2011.

derechos fiduciarios. Dicho acto no se refirió a la solicitud de intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T.

1.2.- Discusión Judicial de los actos de determinación de la obligación tributaria.

Gaseosas Hipinto S.A.S. demandó la nulidad de los actos mediante los cuales se determinó la obligación tributaria, entre otros cargos, porque se desconoció el debido proceso: en la decisión del recurso de reconsideración no participó o intervino el Comité Técnico relacionado, aun cuando se solicitó su intervención y se cumplía con la cuantía fijada en el artículo 560 E.T.⁴.

El Tribunal Administrativo del Cesar denegó las pretensiones en sentencia del 30 de enero de 2014. Con base en la copia del recurso de reconsideración allegado por la DIAN al contestar la demanda, concluyó que la sociedad demandante no había solicitado la intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T.

Esa providencia no se recurrió. Su ejecutoria se verificó el veintiuno (21) de febrero de 2014.

1.3.- Actuaciones registradas fuera del proceso tramitado y decidido por el Tribunal Administrativo del Cesar.

En ejercicio del derecho de petición, el representante legal de Gaseosas Hipinto S.A.S. solicitó copia del recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión nro. 242412011000019⁵; documento que se le entregó el siete (07) de octubre de 2013.

El veintinueve (29) de septiembre de 2014, presentó denuncia penal por la posible comisión del delito de falsedad material en documento público. Adujo la alteración del texto del recurso de reconsideración presentado por la sociedad, pues se reemplazó el folio 19 del escrito original por uno en el que se suprimió el aparte en

⁴ En la demanda de nulidad y restablecimiento se hizo referencia a otros vicios. En términos generales correspondieron a los siguientes:

i) Configuración de silencio administrativo positivo, porque el acto que resolvió el recurso no se notificó dentro del período establecido en el art. 723 E.T. El notificado carecía de autorización para notificarse de la resolución nro. 900.049.

ii) Procedencia de la deducción de la pérdida fiscal por enajenación de derechos fiduciarios por la violación del principio de correspondencia o identidad, en tanto se expusieron argumentos diferentes en la ampliación del requerimiento especial, en el acto de liquidación oficial de revisión y en el que resolvió el recurso de reconsideración. Además, porque el negocio adelantado no fue una venta de acciones, sino una enajenación de derechos fiduciarios.

⁵ Actuación adelantada el veinte (20) de septiembre de 2013, esto es, dos (02) días después de la realización de la audiencia inicial (18 de septiembre de 2013).

el que se solicitó la intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T. También hizo referencia a diferencias en la distribución topográfica de cada uno de los documentos.

Por último, el veinticinco (25) de noviembre de 2014 y el diecinueve (19) de enero de 2015 se realizaron análisis periciales para determinar la autenticidad del documento en poder de la demandante y la alteración material del contenido del escrito que reposaba en los archivos de la DIAN, respectivamente.

Para la determinación de autenticidad se examinó el equipo de cómputo de una de las asistentes de la empresa recurrente en el que, al parecer, se manejó el documento digital del recurso de reconsideración por última vez. El resultado de ese análisis fue la existencia de un archivo, escaneado el 21 de junio de 2011, no sujeto a cambios o modificaciones, de contenido similar al documento físico en poder de Gaseosas Hipinto S.A.S. y en el que se solicitó expresamente la convocatoria del Comité Técnico relacionado. Dicho documento, se afirma, fue presentado ante la DIAN el 20 del mismo mes y año.

Para demostrar la alteración del escrito se cotejó el documento físico en poder de Gaseosas Hipinto S.A.S. con el que reposaba en las instalaciones de la DIAN. Como resultado del análisis se encontraron diferencias formales y de contenido: aquellas, relativas al tamaño de la fuente utilizada, las medidas de las márgenes, el tipo de papel (opacidad, calibre y textura), la distribución topográfica y el cambio o supresión de palabras (atinentes específicamente al aparte en el que se solicitó la convocatoria e intervención del Comité Técnico).

2. Pretensiones

Con fundamento en la causal prevista en el numeral 2 del artículo 250 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (en adelante CPACA), se solicita “*se declare la nulidad*” de la sentencia del 30 de enero de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar. En consecuencia, se dicte la sentencia que deba reemplazarla de conformidad con el artículo 255 ibídem.

3. Fundamentos jurídicos del recurso extraordinario de revisión. Configuración de la causal 2 del artículo 250 del C.P.A.C.A.

3.1.- Para la demandante, la sentencia referenciada debe anularse por haberse dictado con fundamento en un documento falso o adulterado: el recurso de

reconsideración que obra en las instalaciones de la DIAN, presentado el 20 de junio de 2011 en contra de la liquidación oficial de revisión nro. 242412011000019.

Para la actora, en ese documento se suprimió el aparte del texto original mediante el cual se solicitó la intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T.; petición formulada en el folio 19 del escrito original, que corresponde al que se encuentra en su poder.

Esa adulteración se confirma, además, por las inconsistencias internas y externas dictaminadas por los expertos. Las primeras, entendidas como las diferencias del folio 19 del documento que reposa en la DIAN y los demás folios del mismo escrito, se concretan en: **i)** mayor calibre, textura y opacidad del papel utilizado en el folio 19, **ii)** tamaño de fuente (calibri 11.5) inferior al utilizado en otras páginas del mismo documento (calibri 12), y **iii)** mayor margen izquierda en el folio 19.

Las segundas –inconsistencias externas-, entendidas como las diferencias existentes entre el folio 19 del documento que reposa en la DIAN y el que está en poder de la demandante, corresponden a cambios o ausencia de palabras y distribución topográfica distinta:

CONCEPTO		RENGLÓN O ACÁPITE	DOCUMENTO OBRANTE EN LA DIAN	DOCUMENTO EN PODER DE GASEOSAS HIPINTO S.A.S.
CAMBIO O AUSENCIA DE PALABRAS		1	Aparece la palabra "renta"	Aparece la palabra "venta"
		7	No figura la palabra "realizada"	Sí aparece la palabra "realizada"
		9	Contiene la expresión "no operacionales"	Contiene la expresión "no operaciones"
		PETICIÓN. NUMERAL 1º	Figura la expresión "reconsidere"	Figura la expresión "considere"
DISTRIBUCIÓN TOPOGRÁFICA	INICIO	5	Inicia con la conjunción copulativa "y"	Inicia con la palabra "contables"
		9	Inicia con la preposición "de"	Inicia con la palabra "respecto"
		10	Inicia con la palabra "razón"	Inicia con la preposición "por"
		14	Inicia con el artículo "la"	Inicia con la palabra "legalmente"
		15	Inicia con la palabra "toda"	Inicia con la palabra "levantada"
	FINAL	4	Finaliza con la palabra "contables"	Finaliza con la palabra "asientos"
		8	Finaliza con la palabra "respecto"	Finaliza con la palabra "únicamente"
		9	Finaliza con la palabra "tal"	Finaliza con la conjunción "y "

		13	Finaliza con el adverbio "legalmente"	Finaliza con el verbo " fundamenta"
		14	Finaliza con la preposición "en"	Finaliza con el verbo " sea"

3.2.- Esa adulteración es relevante. De no haberse presentado, la decisión del Tribunal Administrativo del Cesar hubiere sido diferente pues se hubieran anulado los actos atacados al desconocer el debido proceso.

Ello es así, ya que la resolución desfavorable del cargo se fundamentó en la ausencia de la petición expresa de la participación del Comité dentro del recurso de reconsideración interpuesto. Demostrada su existencia, la decisión es distinta, más cuando la intervención del Comité es una garantía en favor del contribuyente.

3.3.- Finalmente, la demandante considera que el recurso extraordinario de revisión es el espacio para aducir la falsedad o adulteración documental, ya que solo se tuvo certeza sobre su ocurrencia una vez finalizado el proceso de primera instancia que se surtió ante el Tribunal Administrativo del Cesar.

No podía formularse en el proceso ante el Tribunal, vía tacha de falsedad, ya que se carecía de dictamen pericial que analizara la falsedad o adulteración, o de sentencia judicial que declarara la configuración del delito de falsedad. En pocas palabras, no se tenía certeza sobre la adulteración, elemento indispensable para la formulación de la tacha por las consecuencias adversas que podía implicar su resolución desfavorable: condena del 20% del valor de las obligaciones contenidas en el documento tachado, o de 10 a 20 salarios mínimos cuando el mismo no representa un valor económico (art. 292 CPC).

4. Oposición

La DIAN se opone a las pretensiones de la demanda, pues el recurso extraordinario de revisión no es el espacio para ventilar la falsedad o adulteración documental señalada por la actora. Las inconsistencias entre los escritos (el existente en poder de Hipinto S.A.S. y el que reposa en la DIAN) debieron exponerse mediante la tacha de falsedad al ser conocidas en el proceso surtido ante el Tribunal Administrativo del Cesar. No obstante, en la audiencia de pruebas no se formuló la tacha, y en el proceso no se hizo manifestación de las discrepancias para enterar al juez de la situación anómala.

Adicionalmente, no se reúne el presupuesto para que prospere el recurso extraordinario. No existe prueba de la falsedad o adulteración documental: las inconsistencias entre el escrito en poder de Gaseosas Hipinto S.A.S. y el que reposa en la DIAN no prueban que este último fuere distinto al presentado por la demandante.

Haciendo abstracción de lo anterior, esto es, asumiendo que la falsedad sí existe, lo cierto es que la misma carece de entidad para modificar el sentido de la decisión adoptada por el Tribunal. La intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T. se orienta a garantizar la imparcialidad en la adopción de la decisión, no a limitar la competencia para resolver el recurso de reconsideración interpuesto, ya que ese organismo no cuenta con facultad de decisión o de intervención en la decisión que se adopte.

Por eso, en palabras de la entidad demandada, *“si la revisión por parte del Comité Técnico tiene como único fin la imparcialidad en las decisiones de la administración y no afecta la competencia, esta no puede dar lugar a la nulidad de los actos⁶”*.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite del recurso extraordinario.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos de la demanda, le corresponde a la Sección definir si la sentencia del 30 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar en el proceso de nulidad y restablecimiento promovido por la sociedad demandante contra la DIAN, está incurso en la causal de revisión prevista en el numeral 2 del artículo 250 del CPACA, esto es, por haberse expedido con base en documentos falsos o adulterados.

Para el efecto, se analizará la naturaleza jurídica y finalidad del recurso extraordinario de revisión, así como el alcance de la causal invocada.

⁶ Fl. 132, cuad. ppal.

2. Naturaleza jurídica y finalidad del recurso extraordinario de revisión

2.1.- El recurso extraordinario de revisión es un medio extraordinario de impugnación de las sentencias que procede, únicamente, por la configuración de alguna de las causales especiales contempladas en el artículo 250 del CPACA.

2.2.- Dado que su objeto es *“el rompimiento de la cosa juzgada”*⁷, en caso de prosperar *“hay lugar a que el sentenciador extraordinario sustituya la decisión adoptada en la sentencia que por tal razón resulte infirmada”*⁸.

Por tanto, su finalidad, como lo ha precisado la Sala Plena Contenciosa de esta Corporación, es *“conciliar nociones esenciales del ordenamiento legal, como lo son la seguridad jurídica que representa el principio de inmutabilidad de las sentencias ejecutoriadas, o la cosa juzgada material y el principio de restablecimiento de la justicia material que persigue asegurar la vigencia de un orden justo, propuesto por el Preámbulo de la Constitución Política”*⁹.

En otras palabras, el objetivo de este mecanismo excepcional es procurar el restablecimiento de la justicia material de la decisión, cuando quiera que ésta ha sido afectada por situaciones exógenas que no pudieron plantearse en el proceso correspondiente, pero que, a juicio del legislador, revisten tal gravedad que autorizan romper el principio de la cosa juzgada¹⁰.

En palabras de la Corte Constitucional¹¹:

“... la revisión, más que un recurso, es un medio para conseguir la realización de la justicia, pero no de la justicia formal propia de las sentencias en firme contrarias a derecho, sino de aquella verdadera que demandan el Preámbulo y los artículos 1º, 228 y 230 del estatuto superior”.

2.3.- En atención a su carácter extraordinario, este mecanismo judicial no es, en consecuencia, una *“tercera instancia”*¹² en la que puedan plantearse, nuevamente,

⁷ Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de abril 27 de 2004. Radicado: 11001-03-15-000-1999-0194-01(REV). C.P. María Inés Ortiz Barbosa. En igual sentido, Sentencia de junio 1 de 2005. Radicado: 11001-03-15-000-2002-01259-01. C.P. Ligia López Díaz.

⁸ Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de abril febrero 26 de 2013. Radicado: 11001-03-15-000-2009-00050-00(REV). C.P. Mauricio Fajardo Gómez.

⁹ Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de julio 12 de 2005. Expediente REV-00143. C.P. María Claudia Rojas Lasso.

¹⁰ Cfr. Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 20 de octubre de 2009. Radicado 11001-03-15-000-2003-00133-00 (REV). C.P. Enrique Gil Botero. Sección Tercera. Subsección B. Sentencia del 29 de agosto de 2014. Expediente 34016. C.P. Ramiro Pazos Guerrero. Sección Tercera. Subsección B. Sentencia del 29 de abril de 2015. Radicado 25000-23-26-000-1999-00319-01(26239). C.P. Danilo Rojas Betancourth.

¹¹ Sentencia C-739 de 2001, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

¹² Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de diciembre 1 de 1997. Radicado: REV-117. M.P. Libardo Rodríguez Rodríguez. En igual sentido, Sentencia marzo 30 de 2004. Radicado: 11001-03-15-000-1997-0145-01(REV). C.P. Darío Quiñones Pinilla.

argumentos de fondo en relación con la sentencia que se pretende revisar: no es una oportunidad para reabrir un debate propio de las instancias, ni para suplir la deficiencia probatoria; tampoco es un medio para cuestionar los fundamentos jurídicos de las providencias.

En ese orden de ideas, las pretensiones deben limitarse a demostrar la configuración de alguno de los supuestos contemplados en las causales para su procedencia. De ahí que los vicios o errores en que se deban fundamentar los recursos extraordinarios de revisión, conforme con las causales taxativas previstas por el legislador en el artículo 250 del CPACA, sean eminentemente procedimentales¹³, pues ninguna cuestiona la labor intelectual de juzgamiento¹⁴, sino que involucran irregularidades procesales (numeral 5°, referido a la existencia de causal originada en la sentencia, y numeral 8°, referido al desconocimiento de la cosa juzgada), o bien aspectos relativos a la validez intrínseca o insuficiencia de los elementos de prueba que determinaron el sentido de la decisión (numerales 1, 2, 3, 6 y 7), a excepción de la causal del numeral 4°, referida a la violencia o cohecho en que se pudo incurrir en el pronunciamiento del fallo¹⁵.

2.4.- En conclusión, el recurso extraordinario de revisión busca revertir decisiones que fueron obtenidas injustamente, esto es, por medios ilícitos o irregulares.

En esas condiciones, no es la vía judicial adecuada para tratar de enmendar la deficiencia probatoria ni lo que, en términos legales y jurisprudenciales, se conoce como errores judiciales, es decir, los casos de inadecuada valoración de las pruebas (error de hecho) o falta de aplicación de la norma o la indebida aplicación de la misma (error de derecho)¹⁶.

3. De la causal consagrada en el numeral 2 del artículo 250 del CPACA

3.1.- Según lo dispone el numeral 2° del artículo 250 del CPACA, es causal de revisión de una sentencia ejecutoriada *“[h]aberse dictado... con fundamento en documentos falsos o adulterados”*.

¹³ Los errores *“in procedendo”* hacen referencia a vicios en el procedimiento. Nacen de la *“inejecución de la ley procesal, en cuanto alguno de los sujetos del proceso no ejecuta lo que esta ley le impone (inejecución in omittendo), o ejecuta lo que esta ley prohíbe (inejecución in faciundo), o se comporta de un modo diverso del que la ley prescribe”*. Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-998 de 2004 y C-252 de 2001.

¹⁴ Los errores *“in iudicando”* o *“vicios de juicio”*, son errores de derecho que se producen por falta de aplicación o aplicación indebida de una norma sustancial o por interpretación errónea. Son, entonces, errores ocurridos en la labor de juzgamiento propiamente dicha. Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-998 de 2004 y C-252 de 2001.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 20 de noviembre de 2013. Radicado: 13001-33-31-005-2011-00254-01 (REV). C.P.: Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Tercera. Subsección B. Sentencia del 29 de abril de 2015. Radicado 25000-23-26-000-1999-00319-01(26239). C.P. Danilo Rojas Betancourth.

De allí que se requiera, en principio, de la prueba de la falsedad o adulteración documental, lo que excluye la irregularidad en los demás medios de prueba autorizados por el ordenamiento jurídico¹⁷.

Se dice que en principio, porque también debe demostrarse el carácter determinante del documento en la decisión objeto del recurso extraordinario, de manera que cambie el sentido del fallo. Esta consideración ha sido el sustento para negar la prosperidad de la causal cuando existen otros medios, diferentes al cuestionado, que soportan la determinación adoptada en el fallo revisado¹⁸.

3.2.- Ahora bien, para demostrar esa falsedad o adulteración no se requiere de sentencia penal que declare su existencia. Al Juez de lo Contencioso le corresponde esa labor a la luz de la llamada “*falsedad civil*”, en virtud de la cual se ocupa de definir, objetivamente, la existencia de una adulteración total o parcial, material o ideológica del documento, mediante el examen de su contenido o integridad material.

Eso explica el por qué en la actualidad no se habla de prejudicialidad penal en el recurso extraordinario de revisión. La norma del CPACA no exige de un pronunciamiento penal previo, a diferencia de lo que sucede en la jurisdicción ordinaria en la que sí existe una prescripción con tal contenido¹⁹.

3.3.- La jurisprudencia de la Corporación se ha apoyado en los conceptos de “*falsedad ideológica*”²⁰ y “*falsedad material*”²¹ de la ciencia penal para abordar el estudio de la causal en mención. Con base en ellos ha precisado que:

3.3.1.- La estructuración de la causal por falsedad ideológica requiere de la acreditación del dolo, so pena de que la alteración intelectual del contenido del documento pueda imputarse a un simple error o imprecisión involuntaria de su autor.

¹⁷ Aspecto que excluye la falsedad en medios de prueba diferentes al documental. C.fr., Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 26 de febrero de 2013. Radicado: 11001-03-15-000-2008-00638-00 (REV). C.P.: Alberto Yepes Barreiro.

¹⁸ C.fr., entre otros, Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 6 de agosto de 2013. Radicado: 11001-03-15-000-2004-01210-00 (REV). C.P.: Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

¹⁹ Es el caso del numeral 2 del artículo 355 del Código General del Proceso (en adelante CGP) según el cual es causal de revisión el “[h]aberse declarado falsos por la justicia penal documentos que fueron decisivos para el pronunciamiento de la sentencia recurrida”.

²⁰ Afectación del carácter veraz de la información contenida en el documento.

²¹ Alteración de la integridad material del documento, sea total o parcial.

Esta tesis fue sostenida por el Consejo de Estado en providencia del 9 de abril de 2014 en la que declaró infundado el recurso extraordinario, entre otros, porque no se demostró que el contenido inexacto de una constancia de calificaciones de evaluaciones de desempeño fuere atribuible al dolo del servidor que la expidió. Sobre el particular se señaló que:

“...esta eventual disparidad, per se, no sugiere necesariamente la existencia de una falsedad ideológica en el documento, pues lo que allí se consignó también pudo obedecer a un error o imprecisión involuntaria acaecida al momento de su elaboración.

... en tratándose de falsedad ideológica - entendida ésta como la alteración intelectual del contenido de un documento²² - para la procedencia del recurso extraordinario de revisión, sin duda debe hallarse acreditada, si bien no necesariamente la existencia de una sentencia penal, sí el aspecto intencional en la conducta, dado que de no ser evidente el dolo no podría hablarse de falsedad, toda vez que el legislador no prevé la modalidad culposa de este comportamiento.

En consecuencia, el error en una constancia o en su contenido sin el elemento de la intencionalidad o dolo, no puede desencadenar o dar pie al recurso extraordinario de revisión presentado²³” (Resalto fuera del original).

3.3.2.- La falsedad material exige el cotejo de distintos documentos con miras a establecer la afectación de su integridad material, sea porque se crea uno nuevo, o porque se altera alguno de los elementos que conforman su contenido. Por esto, no es necesaria la prueba del dolo o intención falsaria, en tanto lo que debe establecerse es la denominada “falsedad civil”.

3.3.3.- Adicionalmente, esta falsedad²⁴ –la material- no debe sustentarse en irregularidades conocidas o que debieron conocerse en instancias previas al recurso extraordinario de revisión, ya que para su resolución se debieron agotar los mecanismos dispuestos por el ordenamiento en el proceso y en la instancia respectiva.

Es por eso que en el recurso extraordinario de revisión solo es procedente ventilar los hechos constitutivos de falsedad que sean conocidos con posterioridad a la sentencia que se revisa, pues no existiría otro medio o mecanismo procesal para

²² Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Consejero ponente: Amado Gutiérrez Velásquez, Santa Fe de Bogotá, D. C., diciembre diecinueve (19) de mil novecientos noventa y cinco (1995), Radicación número: REV. – 076, Actor: Luis Fernando Palacios Florido, Demandado: Ministerio de Defensa.

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Sub-sección A, sentencia del nueve (09) de abril de 2014, M.P.: Gustavo Eduardo Gómez Aranguren, exp.: 1703-10.

²⁴ Siguiendo a Devis Echandía, la falsedad ideológica “no es objeto de incidente especial, ni de tacha de falsedad en ningún proceso, porque en [este] caso se trata de probar contra lo dicho en el documento, y se deben aprovechar los términos ordinarios de prueba”. DEVIS E. Hernando, *Compendio de Derecho Procesal. Pruebas Judiciales*. Tomo II, Díké, 1994, p. 460.

cuestionar la autenticidad del documento y obtener la justicia material de la providencia proferida con base en el mismo.

Esa posición ha sido aplicada por la Corporación. Mediante providencia del 9 de julio de 2014 se declaró infundado un recurso extraordinario en el que se alegó la falsedad material de unos comprobantes de pago en el marco de un contrato de adquisición de un equipo de cómputo, porque la presunta adulteración fue conocida por la parte demandante antes de que se dictara la sentencia de primera instancia, sin que propusiera la tacha de falsedad correspondiente. Sobre el particular se anotó:

“ Si bien no desconoce la Sala que el demandante, antes de proferirse la sentencia que se revisa presentó denuncia penal por estos hechos ante la Fiscalía y que en desarrollo de esta investigación, las pruebas que al interior de la misma se practicaron arrojaron como resultado la certeza sobre la falsedad de los comprobantes de pago, se insiste que al ser una circunstancia conocida por el afectado dentro del curso del proceso que finalizó con la sentencia materia de revisión, a él le asistía la carga de desplegar en ese mismo trámite todos los mecanismos procesales concedidos por el ordenamiento jurídico, como en este caso lo habría sido la tacha de falsedad, para que al interior de la misma causa se resolviera lo pertinente a la adulteración documental.

... siendo los hechos alusivos a la falsedad conocidos durante el proceso que finalizó con la sentencia objeto del recurso, era en ese trámite procesal cuando resultaba oportuno alegar la correspondiente tacha de falsedad y resolverla. De lo contrario, si los hechos fueron conocidos con posterioridad a la expedición de la sentencia, en ese evento la falsedad podría ser conocida y determinada por el juez del recurso extraordinario de revisión. Sin embargo esto último no fue lo que ocurrió en el caso concreto, en el cual como se advirtió, si bien la circunstancia relativa a la adulteración de las firmas del contratista en los comprobantes de pago, fue evidenciada en el trámite procesal surtido ante el Tribunal Administrativo del Sucre, la parte actora no desplegó la actuación que se demandaba al interior de esa causa para ventilar los hechos constitutivos de falsedad y restar eficacia probatoria a los documentos que en su contra se exhibieron²⁵”(Resalto fuera del original).

4. Análisis del caso concreto. Omisión de usar el mecanismo dispuesto por el ordenamiento para cuestionar la autenticidad del documento que se aduce como falso o adulterado en el recurso extraordinario.

4.1.- En la demanda se sostiene la falsedad o adulteración del texto del recurso de reconsideración del 20 de junio de 2011 que reposa en las instalaciones de la DIAN. Para el efecto se hace énfasis en la supresión de parte de su texto (el relativo a la solicitud de intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T.), el cambio de palabras y las diferencias en la distribución topográfica; inconsistencias

²⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sub-sección A, sentencia del nueve (09) de julio de 2014, M.P.: Hernán Andrade Rincón (E), exp.: 27602.

establecidas a partir del cotejo de ese escrito y el que se encuentra en poder de la demandante (en medio físico y digital).

4.2.- Ese documento fue relevante en la decisión adoptada por el Tribunal Administrativo del Cesar. La resolución desfavorable del cargo por violación del debido proceso se sustentó, exclusivamente, en la inexistencia de la petición de intervención del Comité Técnico del artículo 560 E.T. En la sentencia se consignó lo siguiente sobre el particular:

“De acuerdo con lo anterior, la Sala precisa que, contrario a lo sostenido por la parte demandante, en el recurso de reconsideración interpuesto por el representante legal de GASEOSAS HIPINTO S.A., contra la liquidación oficial No. 242120011000019 del 18 de abril de 2011, dicha sociedad no solicitó la convocatoria del Comité Técnico previsto en el artículo 560 del E.T.

En efecto, se observa que el aludido recurso de reconsideración aportado con los antecedentes administrativos por la DIAN, sólo se consignó una petición dirigida a lograr la revocatoria de la liquidación de la revisión oficial, sin hacer referencia a la convocatoria del Comité Técnico como lo señala la parte demandante (Fl. 683).

Por lo anterior, no procede la causal de nulidad alegada²⁶”.

4.3.-. A pesar de que en la primera instancia se conocieron las inconsistencias que soportan la falsedad, lo cierto es que no se utilizó el mecanismo apto para su proposición, lo que impide su formulación mediante el recurso extraordinario de revisión. Considérese que:

4.3.1.- Para la audiencia inicial del proceso de radicado nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00, realizada el 18 de septiembre de 2013, Gaseosas Hipinto S.A.S. conoció los hechos constitutivos de la falsedad que hoy alega.

Así lo informa el contenido de la denuncia penal que formuló el 29 de septiembre de 2014 por el presunto punible de falsedad en documento público. Al respecto expresó:

“ Octavo: Al contestar la demanda, la entidad accionada afirmó que el recurso de reconsideración no contemplaba la solicitud de convocatoria del comité y por ello, en la primera audiencia decretada en el proceso contencioso administrativo, nuestros abogados procedieron a revisar el expediente y encontraron que la página 19 del recurso de reconsideración no correspondía a la página 19 del escrito que habíamos presentado en pretérita oportunidad, en tanto, se había suprimido la última petición y la distribución sintáctica difería sustancialmente entre ambos escritos, al parecer hicieron una nueva hoja, con idéntico estilo de letra y distribución del texto y suprimieron la segunda petición²⁷”(Resalto fuera del original).

²⁶ Fl. 1039, cuad. 3, exp.: 2012-00127 adelantado ante el Tribunal Administrativo del Cesar.

²⁷ Fl. 100, cuad. ppal.

Esto impide considerar la afirmación de la demanda sobre la ausencia de conocimiento de las inconsistencias en la primera instancia²⁸, si se tiene presente que el contenido de la denuncia es valorable porque: **i)** el documento se presentó en copia apta para el efecto, y **ii)** le subyace el deber de veracidad respecto de los hechos e imputaciones que se ponen en conocimiento de las autoridades al formularse bajo la gravedad del juramento²⁹.

4.3.2.- La tacha de falsedad no se propuso en el proceso ordinario. Nada se dijo en la audiencia inicial en la que se incorporó al proceso la prueba documental aportada por las partes y dentro de la cual se encontraba la copia del recurso que reposaba en las instalaciones de la DIAN. Tampoco se hizo señalamiento alguno en la audiencia de pruebas en la que se incorporó la prueba documental practicada en el proceso (exhortos solicitados por la actora y que se decretaron en la audiencia inicial).

Eso quiere decir que no se acudió al mecanismo apto para discutir la existencia de la alteración material. Recuérdese que la tacha permite examinar la integridad material de un documento con miras a determinar su aptitud probatoria en el proceso correspondiente. De ser falso, no podrá valorarse.

4.3.3.- La omisión de formular la tacha de falsedad frente al recurso de reconsideración aportado por la DIAN en el proceso nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00 impide su proposición mediante el recurso extraordinario de revisión, en tanto no corresponde a una instancia adicional para remediar las consecuencias adversas que se producen por la inactividad procesal que tuvo lugar en las instancias.

Eso cobra relevancia al considerar que no existió imposibilidad de alegar o formular la tacha en la primera instancia. Todo, porque no se requería certeza sobre la falsedad o adulteración, pues si bien es cierto que al proponerse debe

²⁸ Tal es el caso del hecho 9 de la demanda en el que se manifestó: *“Luego de esperar que el expediente original pudiera ser revisado en la sede de la DIAN de Valledupar, finalmente en septiembre de 2014 se pudo advertir que el documento original que reposaba en el expediente presentaba diferencias importantes con la copia que reposaba en el archivo de GASEOSAS HIPINTO S.A.S....”* (fl. 7, cuad. ppal.

²⁹ En la Ley 600 de 2000 se previó expresamente que la denuncia se formulaba bajo la gravedad de juramento (art. 29).

En la Ley 906 de 2004 ese deber no se dispone de manera expresa, pero se impone al considerar no solo el carácter incriminatorio del acto, sino, también, el contenido de la norma que regula la cuestión (art. 69), ya que la falsa denuncia implica responsabilidad penal, en concordancia con lo cual se prevén los punibles de falsa denuncia (art. 435) y de falsa denuncia contra persona determinada (art. 436). En el mismo sentido se pronunció, entre otros, la Corte Constitucional en sentencia C-1177 de 2005.

expresarse en qué consiste la falsedad³⁰, no lo es menos, que ello es un requisito de racionalidad y razonabilidad para evitar discusiones carentes de sustento fáctico que dilaten el proceso, no una exigencia del conocimiento seguro y claro de la alteración documental³¹.

Tampoco se requería de providencia penal que declarara la existencia de la falsedad material. La actuación del Juez Penal es de naturaleza y contenido diferente por lo que, como se anotó, no existe prejudicialidad penal: la estructuración del delito requiere de la ocurrencia de la conducta típica y del examen de culpabilidad respectivo –que no tiene lugar en la falsedad civil–.

Finalmente, la probabilidad de resultar vencido y, por ende, de que se imponga la sanción pecuniaria de que trata el artículo 292 del CPC, no permite hablar de una imposibilidad fáctica para presentar la tacha. Se trata de una cuestión que no impide su formulación, sino que propende por su uso adecuado y racional, de modo que no se utilice como práctica dilatoria.

4.3.4.- La posición anterior encuentra respaldo en la jurisprudencia de la Corporación conforme la cual solo es posible ventilar o proponer como sustento de la causal 2 de revisión del artículo 250 del CPACA aquellas irregularidades conocidas luego de finalizadas las instancias de los procesos.

Todo, bajo el entendido de que aquellas inconsistencias que se conocieron, o debieron conocerse, en el trámite de las instancias tenían que proponerse mediante los mecanismos procesales dispuestos para el efecto, siendo este la tacha de falsedad cuando se alegue la falsedad material.

Fue por esa razón que en providencia del 9 de julio de 2014 se declaró infundado el recurso extraordinario de revisión, por cuanto, según se anotó, la parte demandante conoció de la irregularidad que sustentaba la falsedad material, pese a lo cual no formuló la tacha de falsedad dentro del proceso cuya sentencia se revisaba.

En estas condiciones el recurso extraordinario de revisión debe declararse infundado, sin que haya lugar a establecer la adulteración o falsedad material del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de

³⁰ Art 290 CPC.

³¹ Esto se reafirma porque el trámite de la tacha dispone de una oportunidad procesal para la práctica de pruebas que acrediten la falsedad o adulteración, dentro de las que se encuentra el decreto y práctica de dictamen pericial sobre las posibles adulteraciones, bien de oficio o a petición de parte (art. 290 CPCM, inc. 4).

revisión nro. 242412011000019 y aportado por la DIAN en la contestación de la demanda dentro del radicado nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00.

4.4.- Lo anterior se refuerza porque dentro del proceso ordinario no se acudió a medios distintos de la tacha de falsedad para poner de presente las inconsistencias materiales entre el escrito que obraba en poder de la sociedad demandante y el allegado por la DIAN al contestar la demanda: no se aportó el escrito en poder de la demandante, no se solicitó en las peticiones probatorias y tampoco se relacionaron las discrepancias en los alegatos de conclusión, por citar algunos ejemplos.

Es cierto que se acudió a mecanismos fuera del proceso (la solicitud del documento original que reposaba en la DIAN para su examen, entre otros). Sin embargo, no lo es menos, que esas actuaciones carecen de relevancia dentro del mismo pues no producían efectos respecto de la alteración material del documento, lo que cobra relevancia si se considera que no fueron comunicadas o puestas de presente al Juez de la causa y que al interior del proceso y de la instancia existía un mecanismo apto y suficiente para discutir la falsedad o adulteración documental.

Por último, aun cuando no es requisito para interponer el recurso extraordinario de revisión, tampoco se acudió al recurso de apelación para exponer la alteración documental mencionada. La impugnación no se propuso por *“un lamentable descuido del profesional del derecho que tenía a cargo la revisión del proceso en la ciudad de Valledupar (Cesar)”*³².

En esas condiciones, se declarará infundado el presente recurso extraordinario de revisión.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: DECLÁRASE infundado el recurso extraordinario de revisión interpuesto por Gaseosas Hipinto S.A.S. contra la sentencia del 30 de enero de

³² Fl. 100, cuad. ppal.

2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar en el proceso promovido por la hoy demandante contra la DIAN (U.A.E.), Identificado con el radicado nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00 y adelantado en primera instancia por el Tribunal Administrativo del Cesar.

SEGUNDO: Por la Secretaría de la Sección Cuarta de esta Corporación, **DEVUÉLVASE** al Tribunal Administrativo del Cesar el expediente identificado bajo el nro. 20001-23-33-003-2012-00127-00, enviado por solicitud realizada mediante auto del 15 de abril de 2015.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

La anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala Especial en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ