



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SALA QUINTA ESPECIAL DE DECISIÓN**

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., nueve (9) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN
Radicado: 11001 03 15 000 2021 02940 00
Demandante: SELVIO ALBERTO RODRÍGUEZ CASTRO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas: Recurso extraordinario de revisión. Causal 5 del artículo 250 del CPACA.

Recurso extraordinario de revisión

La Sala decide el recurso extraordinario de revisión interpuesto, mediante apoderado judicial, por el señor Selvio Alberto Rodríguez Castro contra la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, que revocó el fallo del 8 de marzo de 2018, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, y en su lugar, negó las pretensiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

1. Antecedentes administrativos y demanda

El señor Selvio Alberto Rodríguez Castro presentó la declaración de IVA del sexto bimestre del año 2012, en la que registró un saldo a favor de \$17.159.000, suma que posteriormente solicitó en devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dian inició investigación y el 30 de enero de 2014, profirió requerimiento especial en el que propuso modificar la referida declaración. Sin embargo, el señor Rodríguez Castro no dio respuesta.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 322412014000178 del 16 de septiembre de 2014, la Dian modificó la declaración referida, en el sentido de: desconocer compras por valor de \$189.366.000, reducir el monto del impuesto descontable e imponer sanción por inexactitud, arrojando un saldo a pagar de \$61.616.000 (\$13.139.000 mayor impuesto determinado más \$48.477.000 de sanción por inexactitud).

El recurrente interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, el cual fue resuelto por la Dian, en Resolución 09584 del 29 de septiembre de 2014, confirmando las modificaciones dispuestas en la Liquidación Oficial de Revisión.

El señor Rodríguez Castro promovió demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, con el fin de que se dejaran sin efecto los anteriores actos administrativos y, como consecuencia, se declarara la firmeza de la liquidación privada del IVA del



sexto bimestre del año 2012, la improcedencia de la sanción por inexactitud y del cobro de los intereses impuestos.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en sentencia del 8 de marzo de 2018, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, al considerar que era procedente el rechazo de compras y servicios gravados, porque las pruebas aportadas por el demandante cotejadas con las recaudadas por la Dian no ofrecían convencimiento sobre la realidad de las compras controvertidas, que generaron el impuesto descontable rechazado.

Señaló que, aunque las facturas son pruebas idóneas para el impuesto descontable de IVA, pueden ser desvirtuadas por otros medios probatorios, directos o indirectos que no estén prohibidos. Que, en el caso en concreto, las pruebas que tuvo en cuenta la Dian desvirtúan la realidad de las operaciones de compra de cuero y que, en todo caso, dos de los proveedores del señor Rodríguez Castro fueron declarados y sancionados como proveedores ficticios en el año 2016.

Acorde con lo anterior, indicó que era procedente la sanción por inexactitud, pero en aplicación del principio de favorabilidad, el monto no correspondía al 160% como lo hizo la Dian, sino al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y lo declarado por el contribuyente¹, esto es, la suma de \$30.298.000.

Las partes apelaron la anterior decisión. El señor Rodríguez Castro insistió en que las pruebas recaudadas por la Dian no indicaban que las operaciones de compra hayan sido ficticias que, por el contrario, en el expediente obra un caudal probatorio que permitía establecer la realidad de las operaciones comerciales con esos proveedores.

Por su parte, la Dian señaló que el cálculo de la sanción por inexactitud era del 160%, toda vez que, en este caso, es aplicable el numeral 2 del artículo 648 del E.T., teniendo en cuenta que se trata de una inexactitud por declaratoria de proveedor ficticio.

2. Sentencia recurrida en revisión

El Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia del 29 de abril de 2020, revocó el fallo de primera instancia y, en su lugar, negó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Enlistó las operaciones de compras y servicios gravados e impuestos descontables que rechazó la Dian, de la declaración de IVA del sexto bimestre del 2012, del señor Rodríguez Castro y se refirió a las actuaciones hechas por la entidad fiscalizadora, dentro de la investigación adelantada a efectos de verificar la realidad económica y determinar la existencia de los hechos gravables, entre los que destacó: “i) *Inspección contable al actor, de lo que se levantaron actas; ii) requerimientos ordinarios a los proveedores solicitando información relacionada con las transacciones realizadas con el demandante; y iii) verificación o cruce de cuentas,*

¹ Teniendo en cuenta la modificación que introdujo la Ley 1819 de 2016 a los artículos 640 y 647 del Estatuto Tributario.



para lo cual se realizaron visitas a esos proveedores los días 4 y 10 de diciembre de 2013, de lo que se dejó constancia en actas.”

Que, de las anteriores actuaciones, la Dian pudo establecer que el señor Rodríguez Castro se inscribió en el RUT el 31 de enero de 2005 y registró como actividad económica principal “*Rentistas de Capital solo para Personas Naturales*”, posteriormente, el 5 de septiembre de 2012, la modificó a “*Fabricación de artículos de viaje, bolsos de mano y artículos similares elaborados en cuero y fabricación de artículos de talabartería y guarnicionería*”; y registró como establecimiento de comercio la razón social “*Sarc Skin*”.

Resaltó que en el acta de inspección contable se precisó que “*el pago de estas compras se realiza en efectivo del cual queda como soporte el comprobante de egreso respectivo firmados por los proveedores pero estos a su vez no expiden el respectivo recibo de caja donde se pueda evidenciar el pago y el recibo de efectivo por cada pago realizado por el Sr. Selvio Alberto Rodríguez Castro*”.

Adujo que la Dian requirió a cuatro de los proveedores del señor Rodríguez Castro, información contable, pero la enviaron incompleta, razón por la que realizó dos visitas a las direcciones fiscales reportadas en el RUT, pero de dichas diligencias, concluyó que existían indicios graves, concordantes y convergentes de que los proveedores no desarrollan la actividad de curtidos y tintes de cueros, entre las que destacó:

“Todo porque no se ven reflejados en los respectivos comprobantes de caja o de ingreso por parte de los proveedores, el pago en esas cuantías, que son muy representativas, más cuando los proveedores del actor no contaban con la infraestructura física, ni operativa (inventarios, materias primas, máquinas de uso, entre otros) para desarrollar la actividad económica de curtido y recurtido de cueros, y tinte de pieles.

A ello agréguese que al efectuar la revisión de las declaraciones de renta y complementarios vigencia 2012 de los proveedores, se encontró la DIAN que los patrimonios brutos registrados son por valores altos y al cotejarlos con el renglón: “*efectivos, bancos otras inversiones*”, declararon valores pequeños, siendo las cuentas por cobrar también altas. Información que no es coherente cuando los pagos se realizaron en efectivo según los comprobantes de egreso expedidos.

Además, al consultar la información exógena, dentro de las personas que reportaron transacciones comerciales con los proveedores durante el año gravable 2012, no figura el demandante. Cuando aparentemente se trataba de operaciones de cuantías representativas.”

Señaló que, con base en un conjunto de indicios, la Dian determinó la inexistencia de las operaciones de compra de cueros entre el actor y los proveedores Atiliano Machuca Rodríguez, Mercedes Pérez Angulo, Olga Lucía Cortés Cadena y Rubén Darío Angulo Gil.

Refirió que, el señor Rodríguez Castro no tenía derecho a solicitar en la declaración del IVA del bimestre objeto de controversia, los impuestos descontables derivados de las mencionadas operaciones. Que, la Administración desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración y se invirtió la carga de la prueba en cabeza del actor, quien no logró demostrar la realidad de las transacciones.



En cuanto a la sanción por inexactitud, indicó que acorde con la jurisprudencia desarrollada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuando la inexactitud sancionable se haya originado en el desconocimiento de compras efectuadas a quienes la autoridad de impuestos haya declarado como proveedores ficticios o insolventes, se aplica el artículo 648-2 del E.T., según el cual la sanción será del 160%.

Que, en el caso concreto, mediante las Resoluciones 00004 y 00005 del 18 y 22 de febrero de 2016, la DIAN declaró a dos de las proveedoras del demandante como proveedores ficticios. Motivo por la cual no era procedente, en aplicación del principio de favorabilidad, recalcular el monto de la sanción con el 100%, como lo hizo el Tribunal, sino con el 160% como la calculó la administración en el acto cuestionado.

II. RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

1. Escrito del recurso extraordinario de revisión

El señor Selvio Alberto Rodríguez Castro interpuso recurso extraordinario de revisión contra la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, que revocó el fallo del 8 de marzo de 2018, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, y en su lugar, negó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en la que cuestionaba los actos administrativos, en los cuales la Dian modificó la declaración de IVA del sexto bimestre del año 2012 y le impuso sanción por inexactitud.

A su juicio, la sentencia objeto de revisión se encuentra incurra en la causal prevista en el numeral 5 del artículo 250 de la Ley 1437 de 2011, esto es, *existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación*, por lo siguiente:

Aseguró que la providencia acusada se opone y viola los artículos 29 de la Constitución y 638 del E.T., por cuanto negó las pretensiones de la demanda e incrementó la sanción impuesta, dando aplicación al numeral 2 del artículo 648 del E.T., con base en una circunstancia que no se había discutido en sede administrativa ni judicial, esto es, la existencia de proveedores ficticios.

Indicó que, en el expediente administrativo no se aportó *“el proceso o la resolución”* tal y como lo exige el inciso final del artículo 671 del E.T., en donde constara que los proveedores del contribuyente hayan sido declarados como ficticios, por lo que no era dable que la Dian aplicara la sanción de inexactitud del 160% consagrada en numeral 2 del artículo 648 del E.T.

Además, refirió que las compras efectuadas por el contribuyente a los proveedores se llevaron a cabo en el año 2012, por lo tanto, no podía aplicar una sanción por compras a proveedores ficticios cuando en el momento de los hechos dicha declaratoria no existía, pues esta calificación se presentó 4 años después, ni tampoco podía controvertirse esa situación en sede administrativa, ante la inexistencia del acto.

Que los precedentes judiciales que se tomaron como fundamento de la decisión para determinar la aplicación de la sanción por inexactitud del numeral 2 del artículo 648



del E.T., no tiene identidad fáctica con el asunto objeto de debate en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, porque en esos casos, el acto que puso fin al proceso en sede administrativa se expidió con posterioridad a que se proferiera la resolución que hizo la declaratoria de un proveedor ficticio. Que, en esa medida, el contribuyente pudo hacer uso de su derecho de defensa y contradicción en sede administrativa y judicial, situación que no ocurrió en su caso particular.

2. Trámite procesal

En auto del 17 de agosto de 2021, se admitió el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el señor Selvio Alberto Rodríguez, se ordenaron las notificaciones de rigor² y, por secretaría, se requirió al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, para que remitiera en calidad de préstamo, el expediente dentro del cual se tramitó el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado número: 25000- 23-37-000-2016-00615-00.

Con auto del 22 de junio de 2022, se tuvieron como pruebas los documentos aportados por las partes.

3. Contestación al recurso

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN** solicitó que se declarara infundado el recurso extraordinario de revisión, porque la pretensión del recurrente es reabrir el debate propio de las instancias del proceso ordinario, por lo siguiente:

Señaló que la irregularidad que alega el recurrente no configura una nulidad de la sentencia, pues las pruebas que, a su juicio, no fueron sometidas a contradicción, no tienen la virtualidad de demostrar que las operaciones mercantiles realmente se ejecutaron. Que, la conclusión del *ad quem* referente a que no procede la disminución de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, tiene fundamento en el numeral 2 del artículo 648 del E.T.

Además, refirió que la circunstancia alegada no está enlistada dentro de las causales del artículo 133 del CGP, ni es considerada por la jurisprudencia como una irregularidad que atente contra el derecho fundamental al debido proceso.

Aseguró que, la sentencia cuestionada no constituye una decisión arbitraria, pues se fundó en la valoración de indicios demostrados en la actuación administrativa que, analizados con el resto del material probatorio, resultan concordantes y convergentes de la inexistencia de las operaciones financieras y que ratifican que el recurrente no tenía derecho a solicitar en la declaración del IVA del bimestre objeto de controversia, los impuestos descontables derivados de las señaladas operaciones.

Los argumentos del recurso extraordinario de revisión están encaminados a reabrir el debate surtido dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, esto es, cuestionar sí las compras y los impuestos descontables originados en ellas se derivan de una operación real y, si había lugar a aplicar el principio de favorabilidad

² Se ordenó notificar personalmente, a través de los diferentes canales virtuales, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, al Ministerio Público y a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.



respecto de la sanción por inexactitud, presupuestos que se analizaron y resolvieron dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho.

Que, en esa medida, el recurrente lo que pretende es constituir el recurso extraordinario de revisión en una tercera instancia, para prolongar un debate jurídico que ya se zanjó dentro del proceso ordinario, con la única finalidad de obtener una decisión favorable a sus intereses.

4. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Competencia

De conformidad con lo previsto en el inciso 1° del artículo 249 del CPACA, de los recursos de revisión contra las sentencias dictadas por las secciones o subsecciones del Consejo de Estado, conocerá la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo sin exclusión de la sección que profirió la decisión.

El Acuerdo 321 del 2 de diciembre de 2014, expedido por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, reglamentó la integración y funcionamiento de las Salas Especiales de Decisión de que trata el artículo 107 de la Ley 1437 de 2011.

Por su parte, el numeral 1° del artículo 29 del Acuerdo 080 de 2019, asigna la competencia a las Salas Especiales de Decisión de los recursos extraordinarios de revisión interpuestos contra las sentencias de las Secciones o Subsecciones del Consejo de Estado.

De acuerdo con lo anterior, a la Sala Quinta Especial de Decisión del Consejo de Estado le corresponde conocer del recurso extraordinario de revisión interpuesto por el señor Selvio Alberto Rodríguez Castro contra la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta.

2. Oportunidad del recurso

El recurso extraordinario de revisión se presentó el 25 de mayo de 2021³, es decir, en vigencia del CPACA, por lo que, es procedente revisar el término de interposición, conforme con lo previsto en el artículo 251 *ejusdem*, según el cual, el recurso podrá interponerse dentro del año siguiente a la ejecutoria de la respectiva sentencia⁴.

³ Índice 1 de SAMAI.

⁴ "Artículo 251. Término para interponer el recurso. El recurso podrá interponerse dentro del año siguiente a la ejecutoria de la respectiva sentencia.

En los casos contemplados en los numerales 3 y 4 del artículo precedente, deberá interponerse el recurso dentro del año siguiente a la ejecutoria de la sentencia penal que así lo declare.

En el caso del numeral 7, el recurso deberá presentarse dentro del año siguiente a la ocurrencia de los motivos que dan lugar al recurso.

En los casos previstos en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003, el recurso deberá presentarse dentro de los cinco (5) años siguientes a la ejecutoria de la providencia judicial o en los casos de que ella no se requiera, dentro del mismo término contado a partir del perfeccionamiento del acuerdo transaccional o conciliatorio".



Comoquiera que la sentencia que se cuestiona quedó ejecutoriada el 27 de mayo de 2020⁵ y el recurso extraordinario de revisión se radicó el 25 de mayo de 2021, es claro que la demanda se presentó dentro del término.

3. Legitimación en la causa

Respecto del señor Selvio Alberto Rodríguez Castro recae el interés jurídico que se debate en el *sub examine*, en tanto que, fue la parte demandante vencida dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho objeto de reproche. Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, está legitimada, pues fue parte demandada en dicho proceso.

La Sala procede a pronunciarse respecto de: **(i)** la naturaleza y marco legal de recurso extraordinario de revisión y, **(ii)** el alcance y requisitos de la causal quinta del artículo 250 del CPACA.

4. Naturaleza y marco legal de recurso extraordinario de revisión

En los términos del artículo 249 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, por los Tribunales Administrativos y por los jueces administrativos, en los eventos contemplados en el artículo 250 del CPACA⁶.

Respecto de la naturaleza del recurso extraordinario de revisión, la Corte Constitucional lo ubica como una verdadera acción contra decisiones injustas, a fin de restablecer la justicia material⁷, en el mismo sentido, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, a través de la Sala Especial Número Tres⁸, explicó que, en general, es un medio de impugnación excepcional contra la sentencia, que permite el rompimiento del principio de cosa juzgada. Se

⁵ Según consta a folio 42 del cuaderno en préstamo.

⁶ "Artículo 250. Causales de revisión. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003, son causales de revisión:

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

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

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

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

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

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

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

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

⁷ Sentencia C-418 de 1994.

⁸ Ver, sentencia del 6 de septiembre de 2016, expediente con radicado número: 11001031500020130199800. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Sala Especial de Decisión número 3.



propone con el fin de restablecer tanto *el imperio de la justicia* como *la vigencia del ordenamiento jurídico*, que pueden resultar quebrantados por las sentencias injustas.

Dicho recurso, sin embargo, no es el mecanismo para cuestionar la actividad interpretativa, ni la valoración probatoria del juez, ni para que el afectado con la sentencia proponga cuestiones que no alegó oportunamente en el proceso originario. Es un instrumento para discutir y ventilar ciertos *hechos procesales externos a la labor funcional del juez, que pueden llegar a afectar el principio de justicia material*.

De ahí que, el ámbito de revisión esté restringido por las causales que el legislador ha determinado de manera taxativa, causales que, en todo caso, por tratarse de situaciones excepcionales contra el valor de la cosa juzgada, no admiten interpretaciones más allá de lo que en buena ley se deduce de su texto.

Las causales de revisión previstas en el artículo 250 CPACA básicamente tienen que ver con hechos como la falsedad, el fraude, el error, la aparición de documentos decisivos que hubieren modificado el sentido de la decisión o incluso la violación del debido proceso. Esas causales, como es apenas obvio, no aluden a errores sustanciales que puedan derivarse de la falta de aplicación, la aplicación indebida o la interpretación errónea de una norma sustancial. No es un recurso que proceda por violación de la ley⁹.

5. Del alcance y requisitos de la causal quinta: -“(...) 5. Existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación”.

De la lectura del numeral 5 del artículo 250 del CPACA, es posible advertir que para que se configure la causal, deben concurrir los siguientes requisitos: **(i)** que la providencia que es recurrida mediante el recurso extraordinario de revisión ponga fin al proceso; **(ii)** que contra esta decisión no proceda el recurso de apelación y, **(iii)** que la nulidad alegada haya ocurrido en el momento en que se dictó la sentencia y no antes¹⁰.

Pues bien, por regla general, los motivos de nulidad que afectan la sentencia son aquellos eventos descritos en el artículo 133 del Código General del Proceso¹¹ –

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Recuérdese, que de conformidad con el párrafo del artículo 133 del Código General del Proceso, las demás irregularidades del proceso que no se impugnan oportunamente por los mecanismos que establece el código se tendrán por subsanadas.

¹¹ La comprensión del artículo 133 del Código General del Proceso permite advertir que las causales de nulidad tienen que ver básicamente con sucesos del siguiente orden:

1. Que el juez actúe en el proceso después de declarar la falta de jurisdicción o de competencia.
2. Que el juez proceda contra providencia ejecutoriada del superior, reviva un proceso legalmente concluido o pretermita íntegramente la respectiva instancia.
3. Que se adelante después de ocurrida cualquiera de las causales legales de interrupción o de suspensión, o si, en estos casos, se reanude antes de la oportunidad debida.
4. Cuando es indebida la representación de alguna de las partes, o cuando quien actúa como su apoderado judicial carece íntegramente de poder.
5. Cuando se omiten las oportunidades para solicitar, decretar o practicar pruebas, o cuando se omite la práctica de una prueba que de acuerdo con la ley sea obligatoria.
6. Cuando se omita la oportunidad para alegar de conclusión o para sustentar un recurso o descorrer su traslado.
7. Cuando la sentencia se profiera por un juez distinto del que escuchó los alegatos de conclusión o la sustentación del recurso de apelación.



antes el artículo 140 del Código de Procedimiento Civil – y por violación del artículo 29 de la Constitución Política¹², ocurre lo propio en las distintas jurisdicciones¹³.

Será entonces, en los eventos en los que algunas de las circunstancias descritas en la precitada norma se configuren en el momento procesal de la expedición de la sentencia que se habilita el recurso extraordinario de revisión¹⁴, pues recuérdese, que de conformidad con el parágrafo del artículo 133 del Código General del Proceso, las demás irregularidades del proceso que no se impugnan oportunamente se tendrán por subsanadas y que, en los términos del inciso final del artículo 135 *ejusdem*, será rechazada de plano toda solicitud de nulidad que se funde en hechos que se propongan después de saneada la nulidad, sin perjuicio de las nulidades insaneables que describe el parágrafo del artículo 136 de la misma norma.

La Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en sentencia de 31 de mayo de 2011, en el expediente con radicado número: 11001-03-15-000-2008-00294-00, identificó algunos eventos es los que se predica la existencia de la nulidad originada en la sentencia, en los siguientes términos:

“En síntesis, la nulidad que tiene origen en la sentencia se presenta por i) falta de jurisdicción o competencia, ii) cuando se dicta nueva sentencia en proceso terminado normalmente por sentencia firme, iii) cuando sin más actuación se dicta sentencia después de ejecutoriado el auto por el cual hubiera sido aceptado el desistimiento, aprobada la transacción o declarada la perención del proceso, iv) cuando se dicta sentencia como única actuación, sin el previo trámite correspondiente, v) cuando se condena al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda o por causa diferente de la invocada en ésta, vi) cuando se condena a quien no ha sido parte en el proceso, vii) o cuando, sin más actuación, se profiere sentencia después de ocurrida cualquiera de las causas legales de interrupción o de suspensión o, en estos casos, antes de la oportunidad debida, viii) cuando la sentencia aparece firmada con mayor o menor número de magistrados, o adoptada con un número de votos diverso al previsto en la ley, ix) cuando la providencia carece completamente de motivación¹⁵”.

8. Cuando no se practica en legal forma la notificación del auto admisorio de la demanda a personas determinadas, o el emplazamiento de las demás personas aunque sean indeterminadas, que deban ser citadas como partes, o de aquellas que deban suceder en el proceso a cualquiera de las partes, cuando la ley así lo ordena, o no se cita en debida forma al Ministerio Público o a cualquier otra persona o entidad que de acuerdo con la ley debió ser citado.

¹² La Corte Constitucional en las sentencias C-491 de 1995, C-217 de 1996 y C-739 de 2001 precisó que la nulidad originada en la sentencia no se restringe a las causales que prevé el Código General del Proceso – antes Código de Procedimiento Civil-, que, adicionalmente, puede derivar de la violación al debido proceso establecido en el artículo 29 de la Constitución Política.

¹³ La jurisdicción civil [Artículos 379 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.], la jurisdicción penal [Artículos 192 y siguientes de la Ley 906 de 2004 Código de Procedimiento Penal], la jurisdicción ordinaria laboral [Artículo 62 y siguientes del Código de Procedimiento Laboral] y la jurisdicción de los contencioso administrativo [artículo 250 y siguientes del Código de lo Contencioso Administrativo y de Procedimiento Administrativo].

¹⁴ Salvo algunos eventos en los que, a pesar de presentarse en un momento previo a la emisión del fallo, no pudo ser advertida por el afectado, caso en el cual el interesado tiene la carga de probar que no tuvo la oportunidad de proponer la nulidad o alegar el vicio oportunamente. De lo contrario, la causal de revisión en cuestión se convertiría en una anormal oportunidad para que las partes subsanen las omisiones del proceso ordinario y aleguen nulidades o errores procesales que debieron proponer dentro del término oportuno. Al respecto, ver sentencias del 3 de diciembre de 2019, expediente con radicado número: 11001-03-15-000-2018-01235-00 y del 3 de diciembre de 2019, expediente con radicado número: 11001-03-15-000-20120-00643-00.

¹⁵ Al respecto, el Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en sentencia del 20 de octubre de 2009, dentro del expediente con radicado número: 2003-00133-00, señaló que la nulidad originada en la sentencia **por ausencia de motivación**, se presenta solamente ante la carencia total de pronunciamiento del juez sobre las razones de hecho o de derecho que le permiten arribar a una decisión.



Aunado a lo anterior, esta Corporación ha previsto que la causal de nulidad originada en la sentencia también comprende la violación **al principio de congruencia**, así:

“Ahora bien, la causal quinta del artículo 250 del CPACA también comprende la violación del principio de congruencia cuando al accionado es condenado por cantidad superior, o por objeto distinto del pretendido en la demanda o por causa diferente a la invocada en ésta; también se configura en el evento que la sentencia no se pronuncie sobre todos los puntos litigiosos objeto del debate (cifra petita)”¹⁶

Se resalta que la Sala Plena de esta Corporación dio un nuevo alcance a la referida causal, en lo que concierne al derecho al debido proceso. En sentencia de unificación del 8 de mayo de 2018, proferida por la Sala Plena del Consejo de Estado, en el expediente con radicado número: 11001-03-15-000-1998-00153-01¹⁷, se refirió ampliamente al derecho a la tutela judicial efectiva o recurso judicial efectivo y consideró que **el recurso de revisión y las causales que dan lugar a su solicitud, constituyen un mecanismo judicial destinado a la protección de derechos fundamentales como el de acceso a la justicia y el debido proceso**, es decir, es un instrumento o medio de control adicional que el legislador diseñó para la protección de esos derechos fundamentales y, por tanto, hacen parte del haz de acciones para la satisfacción plena del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva¹⁸.

Al respecto, precisó que toda persona tiene derecho al debido proceso y, por tal razón, a que los procesos judiciales sean resueltos de fondo cuando el cumplimiento de los presupuestos procesales así lo permita, pues de lo contrario, iría en detrimento no solo del derecho al debido proceso, sino del derecho de acceso a una real y efectiva administración de justicia, dado que la no resolución de las controversias judiciales, fundada en motivos caprichosos, equivale a una falta de tutela judicial efectiva y, en forma genérica a una vulneración al debido proceso.

Por tal razón, la Sala concluyó, que también hay una vulneración del derecho fundamental al debido proceso, artículo 29 Constitucional, cuando una autoridad judicial dicte sin fundamento válido, razonable, una sentencia inhibitoria, por considerarla una clara denegación de justicia.

Al tiempo, estableció que, en adelante, *«los eventos definidos tradicionalmente por la jurisprudencia de esta Corporación como constitutivos de **nulidades originadas en sentencia**, no son taxativos»*.

En ese sentido, en aras de hacer efectivos los derechos a la tutela judicial efectiva, al acceso a la administración de justicia y al debido proceso, estableció como subregla

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, sentencia del 7 de septiembre de 2018, Rad. REV 2014-00440-00.

¹⁷ En esa oportunidad, la Sala Plena estableció que se configura la nulidad originada en la sentencia **i)** cuando se presenta alguno de los hechos enlistados en el artículo 140 del C. P. C, vigente para la época en que se dictó el fallo de segunda instancia, objeto del recurso de revisión, [actualmente artículo 133 del Código General del Proceso] y **ii)** por desconocimiento del artículo 29 de la Carta Política, como expresamente lo reconoció esta Corporación en la sentencia de 7 de febrero de 2006, expediente REV-00150 y la Corte Constitucional en la Sentencia C-739 de 2001 y entró a determinar si un **fallo inhibitorio no justificado**, es causal de nulidad constitucional por violación de los derechos fundamentales al acceso a la administración de justicia y a una tutela judicial efectiva.

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Quinta, sentencia de 21 de junio de 2012, Rad. 11001-03-15-000-2012-00676-00.



jurisprudencial: *es deber del juez decidir de fondo los litigios cuando las circunstancias así se lo permitan, lo que significa que la violación a tales preceptos cuando se expide un fallo inhibitorio injustificado también configura la causal de revisión alegada.*

Finalmente, se precisa que esta causal no procede para controvertir las razones del fallo ni para corregir los errores de apreciación de los hechos y de las pruebas, en que, a juicio del recurrente, hubiera incurrido el fallador. Un entendimiento distinto equivaldría a convertir el recurso en un juicio en que se discutirían nuevamente los hechos, ya dilucidados con fuerza de cosa juzgada¹⁹. En los términos de la sentencia del 11 de octubre de 2005²⁰, “no se trata de controvertir la corrección o incorrección del juzgamiento, ni de corregir los errores de apreciación de los hechos y de las pruebas, en que a juicio del recurrente hubiera podido incurrir el fallador, pues eso equivaldría a convertir el recurso en un juicio contra el fondo de la sentencia, discutiendo nuevamente los hechos, ya dilucidados con fuerza de cosa juzgada; sino de la inobservancia de las reglas propias de la sentencia, que vician su validez”.

6. Planteamiento del problema jurídico

En los términos del recurso, a la Sala le corresponde estudiar sí la sentencia proferida el 29 de abril de 2020, por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho con radicado número: 25000- 23-37-000-2016-00615-01, está incurso en la causal de revisión prevista en el numeral 5 del artículo 250 de la Ley 1437 de 2011.

Para lo anterior, la Sala establecerá si los argumentos planteados por la parte recurrente se enmarcan dentro de los presupuestos para alegar la causal invocada.

7. De la solución al problema jurídico planteado

El señor Selvio Alberto Rodríguez Castro invocó la causal quinta del artículo 250 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, porque considera que la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, es nula por dos aspectos: (i) vulneración al principio de necesidad de la prueba y en consecuencia el derecho de defensa y contradicción del contribuyente, al no aplicarse el principio de favorabilidad a la sanción por inexactitud, con base en una declaratoria de proveedor ficticio que fue posterior a los hechos que dieron origen a la sanción referida; y, (ii) indebida aplicación de la jurisprudencia del Consejo de Estado, para enmarcar la sanción por inexactitud del numeral 2 del artículo 648 del E.T.

Al respecto, se observa que, si bien, en principio, el cargo cumple con los requisitos de procedencia de la causal, en tanto: la providencia recurrida mediante el recurso extraordinario de revisión puso fin al proceso [del 29 de abril de 2020, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado]; contra esta decisión no procedía el recurso de apelación, pues es una providencia de segunda instancia que resolvió el recurso

¹⁹ Sentencias del 16 de agosto de 2018, expediente con radicado número: 23001-33-31-003-2007-00107-01 [47300], Sección Tercera, Subsección C del Consejo de Estado, M.P. Guillermo Sánchez Luque Consejo de Estado, que reitera la sentencia del 11 de octubre de 2005, Rad. 00794-00 de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.

²⁰ Expediente con radicado número: 11001-03-15-000-2003-00794-01 M.P. Ligia López Díaz, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.



de apelación interpuesto por las partes contra el fallo del 8 de marzo de 2018, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B y, la nulidad alegada se invoca con ocasión a la sentencia, no antes, pues señala una presunta incongruencia. No ocurre lo mismo con los presupuestos de fondo para declarar su prosperidad, como se pasa a explicar.

La Sala observa que la parte recurrente, por un lado, no explicó con suficiencia los argumentos en que sustenta la causal invocada y, por el otro, se limitó a cuestionar situaciones jurídicas que fueron objeto de pronunciamiento en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, cuya discusión pretende revivir y convertir el recurso extraordinario de revisión en una nueva instancia. Asimismo, expuso argumentos, que, en últimas conciernen a la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del sexto bimestre del año 2012 y le impuso sanción por inexactitud.

En la sentencia cuestionada se concluyó que el señor Rodríguez Castro no tenía derecho a solicitar en la declaración del IVA del bimestre objeto de controversia, los impuestos descontables derivados de las mencionadas operaciones; además que no era procedente, en aplicación del principio de favorabilidad, recalcular el monto de la sanción con el 100%, como lo hizo el Tribunal, sino con el 160% como la calculó la administración en el acto cuestionado.

El recurrente señala que se vulneró el derecho al debido proceso, porque, a su juicio, el *ad quem* concluyó que la sanción por inexactitud debía calcularse sobre el 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor declarado y el determinado en la liquidación oficial, con fundamento en el numeral 2 del artículo 648 del E.T., usando como criterio un aspecto que no se había debatido en sede administrativa ni judicial, esto es, la existencia de proveedores ficticios, lo que considera, impidió ejercer sus derechos de defensa y contradicción.

Al respecto, se debe indicar que la discusión en sede administrativa y judicial se concretó en determinar la realidad de las operaciones con los proveedores, en el bimestre objeto de discusión, en donde la consecuencia de desestimarlas es la imposición de la sanción por inexactitud.

Justamente, la Dian en la liquidación oficial de revisión afirmó que el actor facturó operaciones inexistentes, sin que se demostrara lo contrario, lo cual derivó en la imposición de la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del E.T., que para la fecha era equivalente al 160% *de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.*

Por su parte, en la sentencia de primera instancia, el tribunal señaló que era procedente la sanción por inexactitud, en la medida en que el señor Rodríguez Castro no demostró la realidad de sus operaciones ni en sede administrativa ni judicial, por lo que declaró las compras de los impuestos descontables inexistentes. Sin embargo, señaló que el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, redujo la sanción por inexactitud del 160% al 100%, por lo que, en aplicación del principio de favorabilidad, en el caso concreto se reducía la sanción.



La Dian en el recurso de apelación apeló dicha decisión y señaló que no había lugar a dar aplicación al principio de favorabilidad, porque en el presente caso, se estaba ante proveedores que fueron declarados ficticios por la Administración tributaria. Razón por la cual procedía la aplicación del artículo 648-2 del ET.

Al respecto, la sentencia acusada, dispuso:

“En cuanto al planteamiento de la alzada de la DIAN, en el sentido que en aplicación del artículo 648-2 del ET debió mantenerse la sanción por inexactitud, tal y como se determinó en el acto cuestionado, considera la Sala que le asiste razón por lo siguiente:

Mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, se aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. Por eso, la Sala ha reconocido oficiosamente la modificación de las sanciones por inexactitud impuestas antes del inicio de la vigencia de esa norma, para determinar la multa de conformidad con el nuevo porcentaje del 100 % (sentencia del 15 de noviembre de 2018, exp.22214, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto).

Pero, igualmente, ha indicado que no procede esa disminución cuando la inexactitud sancionable se haya originado en el desconocimiento de compras efectuadas a quienes la autoridad de impuestos haya declarado como proveedores ficticios o insolventes, caso en el cual -según el artículo 648-2 del ET- la sanción será del 160%, (sentencias del 5 de abril de 2018, exp.21752, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 4 de julio de 2019, exp.22737, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

En el caso bajo estudio, como ya se indicó, mediante las Resoluciones 00004 y 00005 del 18 y 22 de febrero de 2016 la DIAN declaró a dos de las proveedoras del demandante como proveedoras ficticias. Motivo por el cual no era procedente, en aplicación del principio de favorabilidad, recalcular el monto de la sanción con el 100%, como lo hizo el Tribunal, sino con el 160% como la calculó la administración en el acto cuestionado”.

Como se evidencia, durante el proceso administrativo la imposición de la sanción por inexactitud equivalente al 160% entre el saldo a pagar declarado y el determinado en la liquidación oficial, fue objeto de estudio y análisis por parte de la Dian. Comoquiera que de las pruebas allegadas al proceso se estableció que las operaciones registradas en el bimestre discutido fueron inexistentes, ésta fue razón suficiente para aplicar la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del ET.

Ahora, el hecho de que con posterioridad a la expedición de los actos administrativos se hayan aportado las resoluciones en las cuales se declararon a dos de los proveedores como ficticios, solo reforzó el argumento de la administración referente a la inexistencia de las operaciones que conllevaban a la imposición de la sanción por inexactitud.

En todo caso, debe aclararse que, en el presente asunto, no se impuso la sanción de declaración de proveedor ficticio o insolvente prevista en el artículo 671 del E.T., sino la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 *ejusdem*, la cual no está supeditada a la declaratoria de proveedor ficticio, pues en casos como el que se analiza, la conducta sancionable es la inexistencia de las operaciones reportadas, que generaron el impuesto descontable rechazado.



Además, debe indicarse que en el presente caso no se vulnera el principio de la *no reformatio in pejus*, teniendo en cuenta que ambas partes interpusieron recurso de apelación contra el fallo de primera instancia, por lo tanto, el *ad quem* tenía plena competencia para pronunciarse sobre la totalidad de los cargos propuestos.

En esas condiciones, la Sala estima que el fallo de segunda instancia en el proceso ordinario es razonable, toda vez que antes de proferirse la sentencia, fueron declarados dos de los proveedores del señor Rodríguez Castro como proveedores ficticios y conforme con la jurisprudencia que, hasta la fecha en que se profirió la decisión, había desarrollado la Sección Cuarta del Consejo de Estado²¹, no era válida la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

Ahora, conforme con el criterio desarrollado por el Consejo de Estado, el desconocimiento del precedente *“no constituye un vicio formal de la sentencia, en el que se pueda sustentar alguna de las causales previstas por el legislador para la procedencia del recurso extraordinario de revisión”*, pues se trata de una *“inconformidad de quien la recurre frente a las consideraciones y decisión plasmadas por el Ad quem en la sentencia de segunda instancia, como consecuencia de haber resuelto de manera desfavorable sus pretensiones”*²². En ese sentido, en este escenario el argumento en cuestión resultaría improcedente, pues debería ser encausado a través de mecanismos como el recurso extraordinario de unificación de jurisprudencia —cuando se trate de una sentencia de unificación del Consejo de Estado—, o la acción de tutela.

Tal y como se indicó en párrafos anteriores el recurso de revisión es de naturaleza extraordinaria, por lo tanto, no es el mecanismo idóneo para solicitar que se pronuncien sobre argumentos expuestos en el recurso de apelación, pues para ello está prevista la solicitud la aclaración y/o adición de una providencia.

Luego, de ninguna manera las afirmaciones en que el recurrente basó el recurso extraordinario de revisión pueden ser entendidas como verdaderos argumentos que se enmarquen dentro de los requisitos de la causal invocada, pues, como se vio, no cumple con alguno de los presupuestos fácticos que la jurisprudencia de esta Corporación ha determinado para la procedencia del mismo.

En suma, los cargos no prosperan y, en consecuencia, se impone declarar infundado el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el señor Selvio Alberto Rodríguez Castro, contra la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta.

²¹ Ver sentencias del 20 de noviembre de 2019, Exp. 23584 y del 28 de mayo de 2020, Exp. 21352, C.P. Milton Chaves García.

²² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sala Especial de Decisión No. 2, sentencia de 4 de agosto de 2020, radicado 11001-03-15-000-2016-03553-00(REV). En igual sentido, Sala Especial de Decisión No. 13, sentencia de 7 de abril de 2015 (11001-03-15-000-2013-02724-00 REV), y Sección Quinta, sentencia de 19 de julio de 2012 (13001-23-31-000-2007-00173-01 REV).



Condena en costas

Lo primero que debe señalarse es que el artículo 255 de la Ley 1437 de 2011, fue modificado por el artículo 70 de la Ley 2080 de 2021, para prever que *“Si se declara infundado el recurso, se condenará en costas y perjuicios al recurrente”*.

Sin embargo, el numeral cuarto del artículo 86 de la referida Ley 2080 de 2021, al referirse sobre su vigencia, precisó *“en estos mismos procesos, los recursos interpuestos, la práctica de pruebas decretadas, las audiencias convocadas, las diligencias iniciadas, los términos que hubieren comenzado a correr, los incidentes en curso y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por las leyes vigentes cuando se interpusieron los recursos, se decretaron las pruebas, se iniciaron las audiencias o diligencias, empezaron a correr los términos, se promovieron los incidentes o comenzaron a surtir las notificaciones.”*

Teniendo en cuenta que, en el caso concreto, el recurso extraordinario de revisión se interpuso en vigencia de la Ley 2080 de 2021 – 25 de mayo de 2021-, es aplicable al presente asunto la modificación introducida por el artículo 255 del CPACA.

Acorde con lo anterior, en el presente caso procede la condena en costas, teniendo en cuenta que la causal alegada en el recurso extraordinario de revisión no tiene vocación de prosperidad y por tanto se declarará infundado.

Como está probada la intervención de la DIAN, con el escrito de oposición del recurso, en cumplimiento del numeral 4 del artículo 366 del Código General del Proceso, se condenará en costas por concepto de agencias en derecho, en suma equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente a la fecha en que se profiere esta sentencia, atendiendo los criterios y tarifas establecidos por el numeral 9 del artículo 5 del Acuerdo número PSSAA16-10554 de 2016 proferido por el Consejo Superior de la Judicatura²³. Lo anterior, teniendo en cuenta, la naturaleza, calidad y duración de la gestión desplegada por el apoderado de la demandada en el trámite del recurso de revisión, la cual se evidencia en el plenario.

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

FALLA

PRIMERO: Declarar infundado el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el señor Selvio Alberto Rodríguez Castro contra la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho radicado con nro. 25000- 23-37-000-2016-00615-01, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

²³ “Por el cual se establecen las tarifas de agencias en derecho”



SEGUNDO: Condenar en costas a la parte recurrente, únicamente por concepto de agencias en derecho, a un (1) salario mínimo legal mensual vigente a la fecha en que se profiere la presente sentencia.

TERCERO: En firme esta providencia, **devolver** al despacho de origen para lo de su cargo.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)

WILLIAM HERNANDEZ GÓMEZ

Aclara voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)

ROCÍO ARAÚJO OÑATE

(Firmado electrónicamente)

NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

(Firmado electrónicamente)

NICOLÁS YEPES CORRALES