



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00034-01 (26392)
Demandante: Seguros del Estado S.A.

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00034-01 (26392)
Demandante: SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado: DIAN

Temas : Cobro coactivo. Excepción de indebida tasación de la deuda.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

***"PRIMERO. DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

***SEGUNDO.** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. [...]"*

ANTECEDENTES

Proceso sancionatorio

El 16 de septiembre de 2009, la sociedad Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S. presentó la declaración de impuesto sobre las ventas -IVA- del IV bimestre de 2009, que corrigió el 30 de octubre de 2009 y determinó un saldo a favor de \$1.318.708.000².

La contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor declarado el 1 de diciembre de 2009, que en un principio fue inadmitida, y presentó nuevamente el 15 de enero de 2010. Para ello presentó la garantía amparada por la Póliza de Seguro de

¹ Índice 2 del SAMAI.

² Según consta en los antecedentes de la Resolución 900.295 del 12 de diciembre de 2012 que decidió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 322412011000264 del 10 de noviembre de 2011. Folio 37 vto. del c.a.1.



Cumplimiento de Disposiciones Legales 15-43-101001030 del 20 de noviembre de 2009 expedida por Seguros del Estado S.A.³.

El fisco aceptó la anterior solicitud mediante Resolución 1063 del 26 de enero de 2010, que ordenó la devolución del saldo a favor declarado⁴.

La DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión 322412011000264 del 10 de noviembre de 2011, en la que modificó el denunciado privado de la contribuyente y determinó un saldo a pagar⁵. El acto anterior fue confirmado en reconsideración mediante la Resolución 900.295 del 12 de diciembre de 2012⁶.

Previa expedición de pliego de cargos, el fisco profirió la Resolución Sanción 322412013000308 de 6 de mayo del 2013 por medio de la cual impuso sanción por devolución improcedente a Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S., ordenó reintegrar la suma de \$1.318.708.000, más los intereses moratorios correspondientes aumentados en un 50% y una sanción del 500% del valor indebidamente devuelto por el uso de medios fraudulentos en la determinación del saldo a favor. Adicionalmente, ordenó hacer efectiva la póliza antes referida⁷.

La administración confirmó el acto anterior en reconsideración mediante Resolución 900.114 del 7 de mayo de 2014⁸.

La aseguradora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó los actos anteriormente referidos, resuelta mediante sentencia del 21 de marzo de 2018 de esta Corporación⁹, que en aplicación del principio de favorabilidad anuló parcialmente los actos demandados, disminuyó al 100% la sanción por el uso de medios fraudulentos (\$1.318.708.000) y aplicó el incremento del 20% sobre la base del valor devuelto de forma improcedente (\$263.741.600), y ordenó hacer efectiva la póliza¹⁰.

Proceso coactivo (actos demandados)

El 25 de abril de 2018, la entidad accionada libró Mandamiento de Pago 62 contra Seguros del Estado S.A. en calidad de deudor solidario de Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S., con fundamento en la Resolución Sanción 322412013000308 de 6 de mayo del 2013 y en la sentencia del 21 de marzo de 2018 de esta Sección, y ordenó el pago de suma devuelta de forma improcedente (\$1.318.708.000), más la sanción del 20% (\$263.741.600), más los intereses de mora causados, más la sanción del 100% del monto devuelto, por el uso de medios fraudulentos (\$1.318.708.000)¹¹.

La demandante mediante escrito radicado el 7 de junio de 2018 propuso las excepciones contra el mandamiento de pago de: i) falta de título ejecutivo y ii) indebida tasación del monto de la deuda¹². Mediante la Resolución 3652 del 27 de junio de

³ Folio 34 del c.p.

⁴ *Ibidem* 2.

⁵ *Ibidem* 2.

⁶ Folios 37 a 45 del c.a.1.

⁷ Folios 671 a 675 del c.a.4.

⁸ Folio 704 del c.a.4.

⁹ Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22525, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Folios 702 a 732 del c.a.4.

¹¹ Folios 733 a 736 del c.a.4.

¹² Folios 776 a 789 del c.a.4.



2018, el fisco declaró no probadas las excepciones propuestas por la aseguradora contra el mandamiento de pago, y ordenó seguir adelante la ejecución contra la aseguradora¹³.

El 14 de junio de 2018, la accionante pagó la suma de \$1.318.708.000¹⁴.

De acuerdo con lo anterior, la compañía accionante interpuso recurso de reposición el 27 de julio de 2018 contra la resolución que declaró no probadas las excepciones y propuso la excepción de pago efectivo¹⁵. La DIAN confirmó en todas sus partes el acto recurrido con la Resolución 5524 del 27 de agosto de 2018¹⁶.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones¹⁷:

“PRIMERA: que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvieron desfavorablemente las excepciones previas (sic) propuestas por el apoderado de la Aseguradora contra el mandamiento de pago No. 000062 de abril 25 de 2018, dictado en el proceso de cobro promovido por el Grupo Coactiva I la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá contra el afianzado Comercializadora Nacional de Metales A&D SAS y esta Aseguradora.

Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos que en el tiempo sucedieron a la expedición del Mandamiento de Pago de la referencia:

- **RESOLUCIÓN No. 1003652 (sic) DE FECHA JUNIO 27 DE 2018**, proferida por María Alejandra Castro Muñoz, abogada del Grupo Coactiva I de la División de Gestión de Cobranzas de Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se declararon no probadas las excepciones invocadas por Seguros del Estado S.A.,
- **RESOLUCIÓN No. 005524 DE FECHA AGOSTO 27 DE 2018**, por medio del cual se decidió en forma negativa el recurso de reposición interpuesto por la Aseguradora, proferida por la jefe de la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

SEGUNDA: Que como consecuencia de la nulidad se restablezca el derecho de la parte actora, exponiéndose que:

- *Conforme a la cobertura otorgada en la póliza de garantía y al pago exhibido, se ordena cesar el proceso de cobro coactivo contra la Aseguradora, en razón a que su responsabilidad frente a la asegurada se limita al monto del IVA del cuarto bimestre de 2009, en razón a que había sido objeto de devolución al afianzado, y*

¹³ Folios 35 a 44 del c.p.

¹⁴ Folio 46 del c.p.

¹⁵ Folios 831 a 845 del c.a.5.

¹⁶ Folios 46A a 50 del c.p.

¹⁷ Folios 3 y 4 del c.p.

En auto de 28 de marzo de 2019, el Tribunal admitió la demanda y precisó que aunque se indicó que el acto acusado es la Resolución 1003652, en una interpretación armónica de la demanda y sus anexos, se entiende que se pretende la nulidad de la Resolución 003.652 de 27 de junio de 2018.



- *Sin perjuicio del derecho de subrogación de la Aseguradora frente al afianzado, ni de la responsabilidad personal de Comercializadora Nacional de Metales A&D SAS por el pago de la sanción pecuniaria por devolución impropcedente impuesta por la Administración a dicha afianzada.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 29, 83, 84, 95-9 y 335 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 10 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 860 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1036 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Indicó que las normas mercantiles que rigen los seguros son normas especiales que se aplican preferentemente frente a las normas de carácter tributario.

Puntualizó que la definición de la suma asegurada establece un techo máximo que nunca se sobrepasará y explicó que, si se observa que hubo una errada estimación previa del interés asegurable, se deberán aplicar las reglas del “sobreseguro” o del “infraseguro” de conformidad con los artículos 1091 y 1102 del Código de Comercio.

Señaló que si en el presente caso se aseguró la suma de \$1.318.000.000 y el siniestro real reclamado por la DIAN se estimó en \$2.636.000.000, que debe entenderse como un infraseguro, la indemnización se reduce a la mitad del valor real del siniestro, es decir, que el asegurado no recibe más de \$1.318.000.000 cubiertos por la póliza.

Precisó que después de la expedición de la póliza el artículo 860 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, en la que se amplió la suma asegurada para cubrir la indemnización a las sanciones que la autoridad tributaria impusiera en observancia de lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Destacó que esa modificación fue declarada inconstitucional mediante la sentencia C-877 de 2 de noviembre de 2011. Asimismo, estimó que esta disposición contraviene lo dispuesto en los artículos 1079 y 1089 del Código de Comercio, que prevén que la indemnización no debe exceder del valor asegurado.

Manifestó que la actuación administrativa vulneró el principio de lesividad, al fijar una multa desproporcionada o sin acreditar que sufrió un perjuicio patrimonial.

Dijo que el siniestro se da cuando el fisco solicita la restitución del valor indebidamente reclamado al fisco y el contribuyente no lo devuelve, esto es, cuando con su actuar le causa un detrimento patrimonial al Estado, momento en el cual la aseguradora debe pagar la indemnización al asegurado o beneficiario.

Resaltó que la liquidación oficial de revisión no vinculó a la aseguradora, sino que hasta la expedición de la resolución sanción llamó a la actora a responder por el pago de la sanción, por lo que concluyó que no hubo como tal una reclamación del saldo devuelto de impuesto, hecho que en todo caso la demandante pasó por alto.



Instó para que se reconociera la prosperidad de la excepción de pago del valor asegurado que se propuso en sede administrativa, ya que a su juicio corresponde al tope máximo de la cobertura expedida por la aseguradora y que se plasmó en la póliza aceptada por el fisco, y en consecuencia, cesar la ejecución en su contra.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁸:

Puso de presente que en los medios de control de nulidad y restablecimiento del derecho ejercidos por la aseguradora contra los actos que impusieron sanción por devolución improcedente, se concluyó que negar que ésta tenía la calidad de deudora solidaria violaba el principio de lealtad procesal porque así lo reconoció la demandante a lo largo del proceso y en ello fundó su defensa.

Subrayó que la aseguradora expidió las pólizas sin ningún tipo de presión y con el conocimiento de que la suma asegurada incluía el valor de la devolución, la sanción y los intereses en el porcentaje señalado en la ley.

Además, del texto de la póliza se desprende que asegura el riesgo de incumplimiento de las disposiciones legales relacionadas con la devolución del saldo a favor del impuesto sobre las ventas del bimestre IV del año gravable 2009 del contribuyente Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S., más los intereses moratorios incrementados al 50% que se llegaren a causar y que por disposición de los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario hacen parte de la cobertura garantizada.

Si bien la póliza de seguros expedida determinó una suma amparada, esta no tiene un límite en el monto máximo, porque la improcedencia de la devolución obliga tanto al contribuyente como al deudor solidario a cumplir con el compromiso suscrito en la garantía que los vincula a través del contrato de seguros, cuyo beneficiario es la DIAN, ya que el acuerdo de cobertura no es *inter partes* sino por disposición legal.

Mencionó que el siniestro ocurrió con la notificación de la liquidación oficial de revisión al contribuyente, que no al garante, controversia que quedó zanjada en los litigios en los que también fue demandante Seguros del Estado S.A., entonces el contribuyente y su deudor solidario deben reintegrar el monto devuelto inapropiadamente, más la sanción y los intereses de mora incrementados en un 50%, valor que solo puede tasarse al momento del pago, por lo que a juicio del fisco, no es posible concluir que la obligación únicamente asciende a la suma asegurada.

Observó que de conformidad con el artículo 11 de la Ley 1328 de 2009 se entendería como una cláusula abusiva que la compañía de seguros limite sus obligaciones a su propio beneficio, ya que la norma es clara en cuáles son las condiciones para aceptar las pólizas con las que los contribuyentes garantizan los pagos relacionados con devoluciones.

Comentó que según la jurisprudencia para exigir la responsabilidad al garante se le debe notificar la resolución sanción, porque es en esa en la que la aseguradora tiene un interés directo, mientras que, en las notificaciones de los otros actos no existe

¹⁸ Folios 70 a 79 vto. del c.p.



norma que así lo determine. Planteó que, en ese sentido, no existe la nulidad alegada por la actora derivada de la falta de notificación de los actos de determinación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁹:

Precisó que, aunque esta Sección profirió sentencia de unificación el 14 de noviembre de 2019 respecto de la intervención de las garantes y aseguradoras en los procesos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y cobro coactivo, esta sentencia tiene efectos hacia el futuro y por tanto, fundaría su decisión en jurisprudencia anterior.

Explicó que, de conformidad con la normatividad vigente para la época de los hechos, para efectos de la devolución con presentación de garantía, la obligación de la aseguradora no se contrae al monto asegurado (valor solicitado en devolución), pues si el fisco notifica el acto de determinación dentro de los dos años de vigencia de la garantía, ésta se extiende a los intereses moratorios causados y a la sanción por indebida devolución.

Señaló que las disposiciones contenidas en el Código de Comercio sobre el particular serán aplicables en cuanto no contraríen lo dispuesto en el artículo 860 del Estatuto Tributario.

Concluyó que la demandante al ser garante de la sociedad Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S. en el trámite de devolución del saldo a favor que arrojó la declaración presentada por la contribuyente por el IVA del IV bimestre de 2009, es responsable tanto de la suma asegurada como de las sanciones impuestas y los intereses que se llegaren a causar de conformidad con los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario.

Resaltó que, al momento de suscribir la póliza, la aseguradora conocía del riesgo asegurable, pues tuvo la oportunidad de evaluarlo y decidió asegurarlo.

Aclaró que, aunque en el expediente consta que la actora realizó un pago el 14 de junio de 2018 por la suma de \$1.318.708.000, este no cubre la totalidad de la obligación a cargo de la aseguradora, según lo expuesto anteriormente.

Finalmente, no condenó en costas por no estar acreditada su causación en el expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos²⁰:

Recalcó que el valor asegurado por la Póliza 15-43-101001030 de 20 de noviembre de 2009 asciende a \$1.318.708.000 y cubre el valor solicitado en devolución por la

¹⁹ Índice 2 del SAMAI.

²⁰ Índice 2 del SAMAI.



sociedad Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S. por concepto de IVA del IV bimestre de 2009, por lo que la administración no puede exigir a la actora el reintegro de sanciones e intereses moratorios.

Solicitó tener en consideración las sentencias C-1201 de 2003 proferida por la Corte Constitucional y 19879 expedida por esta Sección el 21 de mayo de 2014 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en las que se desarrolló la aplicación preferente de la norma mercantil sobre la norma tributaria.

Expuso que según la normatividad vigente el valor asegurado corresponde al saldo a favor solicitado en devolución por el afianzado, que el contrato de seguro es indemnizatorio y no puede utilizarse para desligar al asegurado de las obligaciones adicionales no cubiertas por la póliza que surjan de una decisión desfavorable del fisco y que la aseguradora sólo está obligada a responder hasta por el valor asegurado.

Advirtió que el *a quo* desatendió la inconstitucionalidad del artículo 860 del Estatuto Tributario que no obliga al contribuyente a amparar el pago de futuras sanciones, de modo que tampoco le corresponde a la aseguradora amparar ese tipo de sanciones.

Dijo que en ningún caso la aseguradora debe pagar más del valor que se ha convenido, pues es un principio imperativo de la ley comercial.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar si la responsabilidad de Seguros del Estado S.A. se limita al valor asegurado (\$1.318.708.000) y no puede extenderse a los intereses moratorios y sanciones.

Indebida tasación de la deuda

En sentencia del 7 de julio de 2022²¹, esta Sala expresó que en casos con similar situación fáctica advirtió que las compañías aseguradoras que sirven de garantes en los procesos de devolución de saldos a favor, su responsabilidad no se limita al valor asegurado, sino que incluye las sanciones e intereses moratorios de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario²².

Sin embargo, en dicha oportunidad se precisó que la Sala modificó su postura debido a que la Corte Constitucional a través de la sentencia C-112 de 2022 declaró la

²¹ Exp. 25945, C.P. Milton Chaves García.

²² Entre otras: Sentencia del 19 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25327 CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello; Sentencia del 15 de octubre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23927, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 30 de mayo de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23026, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 4 de abril de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23038, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



inexequibilidad de la expresión “*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*” contenida en el artículo 860 del Estatuto Tributario²³.

Esta decisión se fundamentó en los considerandos que se destacan a continuación:

“142. En efecto, el acto reprochado de la sanción por devolución improcedente consiste en haber solicitado y obtenido una devolución de saldos a la que, legalmente, no había lugar, generándose así un detrimento al erario público (ver supra 125). Por lo tanto, como lo advierte el ICDT, es claro que el garante no es quien ejecuta la conducta reprochada, pues i) no solicita la devolución del saldo a favor, al no ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ii) no participa en su determinación y iii) tampoco es quien obtiene la devolución del dinero correspondiente a los saldos solicitados.

143. Sin embargo, en virtud de la disposición demandada, el garante resulta sancionado por haber ejecutado una conducta legítima: la expedición de una garantía que, valga resaltar, solo cubre el monto de la devolución. Con tal conducta no se cumple la exigencia constitucional de que la infracción haya sido cometida de manera culpable por quien es objeto de la sanción.

144. Desde esa perspectiva, no cabe duda de que la responsabilidad solidaria del garante prevista en la norma demandada no atiende a las finalidades legítimas de las sanciones administrativas. Como se expuso anteriormente, las sanciones administrativas tienen por objeto transformar comportamientos humanos frente a los cuales se realiza un juicio de desvalor que pretenden ser evitados o corregidos a través de su tipificación y/o previsión e imposición de medidas coercitivas razonables y proporcionadas.

145. En el presente caso, la responsabilidad solidaria del garante no cumple dicha finalidad, pues aquel no realiza ninguna conducta que deba ser evitada o corregida, sino que, por el contrario, únicamente expide una póliza en los términos que le impone la ley. En esa medida, si se acepta que el garante debe responder solidariamente por el monto de las sanciones establecidas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, las cuales se derivan de conductas que, por supuesto, no ha cometido, entonces, además de que no se disciplina al verdadero responsable de la infracción, el garante tendría que asumir en todos los casos la mala fe del contribuyente, con lo cual desconocería también el artículo 83 superior y el precedente constitucional ampliamente señalado.

146. Asi (sic) las cosas, al establecerse la solidaridad del garante por la eventual imposición de una sanción por devolución improcedente sin exigir imputación personal y culpabilidad del mismo, la norma demandada permite que aquél responda solidariamente de manera objetiva y por el hecho de otros o por situaciones que no le son imputables, lo que desconoce las condiciones que permiten aceptar la constitucionalidad de la solidaridad en materia sancionatoria.

147. Por si lo anterior no fuera suficiente, debe recordarse que la naturaleza del contrato de seguro no tiene por objeto asumir la cobertura de violaciones legales, como en este caso lo sería la conducta culpable cometida por el sujeto pasivo que solicita la devolución de un saldo a favor apoyado en conductas fraudulentas o que induzcan a error a la administración tributaria. [...]

²³ Sentencia del 24 de marzo de 2022. M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najjar.



149. *Esto también resulta inadmisibles porque, como ya se dijo, esta Corte, mediante la Sentencia C-877 de 2011, dejó sin fundamento jurídico la exigencia de que la garantía que debe presentar el contribuyente junto con la solicitud de devolución de saldos, para que la administración tributaria haga efectiva la entrega del dinero en un plazo de 20 días, amparara el monto de la sanción por una devolución injustificada. Ante los efectos de cosa juzgada constitucional de dicha decisión, mal haría el garante en responder por un riesgo que ni siquiera puede ser objeto de cobertura en el contrato de seguro. De otra manera, aquél asumiría erogaciones y sanciones que desbordarían el riesgo asegurable, lo que además de desnaturalizar su función, le generaría cargas injustificadas y, más grave aún, le impondría el pago de sanciones de manera objetiva por acciones que no le son imputables, escenario que se encuentra proscrito por la Constitución Política, como se ha mencionado en precedencia.” (Subraya la Sala)*

De acuerdo con la sentencia previamente citada, la norma declarada inexecutable al pretender que la garante responda no solo por el monto devuelto de forma improcedente sino también por las sanciones que se deriven de ello desconoce que ésta no fue quien cometió la infracción de manera culpable, sino que se limitó a expedir una póliza dentro de los estamentos legales, e implicaría que asuma la mala fe del contribuyente.

Adicionalmente, la Corte Constitucional precisó que la aseguradora no podría entrar a responder por un riesgo, como lo es la transgresión de la ley, cuando la norma no permite que este tipo de riesgo sea asegurado, pues de lo contrario, estaría asumiendo una carga económica que superaría el riesgo asegurable y que de paso, le implicaría arrogarse cargas injustificadas.

De este modo, es claro para la Sala que la responsabilidad solidaria de Seguros del Estado S.A. se limita al valor asegurado (\$1.318.708.000) más los intereses de mora que correspondan, que no a la sanción por devolución improcedente y la sanción por utilización de medios fraudulentos en la liquidación del saldo a favor.

Pues bien, en el caso bajo examen está acreditado que Seguros del Estado S.A. expidió la Póliza de Seguro de Cumplimiento de Disposiciones Legales 15-43-101001030 del 20 de noviembre de 2009, que Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S. presentó como garantía con la solicitud de devolución del saldo a favor que declaró en IVA el IV bimestre de 2009 por \$1.318.708.000²⁴.

Frente al Mandamiento de Pago 62 de 25 de abril de 2018²⁵, la accionante propuso las excepciones de falta de título ejecutivo e indebida tasación de la deuda²⁶, que el fisco declaró no probadas mediante Resolución 3652 del 27 de junio de 2018²⁷.

Una vez la DIAN negó las excepciones, Seguros del Estado S.A. efectuó un pago por cuantía de \$1.318.708.000 el 14 de junio de 2018, mediante el Recibo Oficial de Pago 49010040905985²⁸.

²⁴ Folio 34 del c.p.

²⁵ Folios 733 a 736 del c.a.4.

²⁶ Folios 776 a 789 del c.a.4.

²⁷ Folios 35 a 44 del c.p.

²⁸ Folio 46 del c.p.



Por lo anterior, la demandante interpuso recurso de reposición el 27 de julio de 2018 contra el acto que declaró no probadas las excepciones y adicionó la excepción de pago efectivo²⁹, recurso resuelto desfavorablemente por la autoridad tributaria mediante Resolución 5524 del 27 de agosto de 2018³⁰.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta este punto, la Sala reitera que la responsabilidad de Seguros del Estado S.A. se limita al reintegro del impuesto devuelto de forma improcedente, esto es, \$1.318.708.000, más los intereses moratorios a que haya lugar, en atención a la sentencia C-112 de 2022. Prospera parcialmente el cargo.

En ese orden de ideas, la Sala modificará el ordinal primero de la sentencia apelada, para en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos acusados y en consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se determinará que a Seguros del Estado S.A. en su calidad de garante en la devolución del saldo a favor reconocido a Comercializadora Nacional de Metales A&D S.A.S. respecto del impuesto sobre las ventas del IV bimestre de 2009, conforme con la Resolución Sanción 322412013000308 de 6 de mayo del 2013, le corresponde pagar la suma de \$1.318.708.000, más los intereses de mora a que haya lugar.

Para el efecto, el fisco deberá tener en cuenta el pago que realizó la actora por \$1.318.708.000 el 14 de junio de 2018, el cual imputará en el orden establecido por la normatividad tributaria.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

PRIMERO: Revocar el ordinal primero de la sentencia del 15 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Seguros del Estado S.A. En su lugar:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Resolución 3652 del 27 de junio de 2018, por medio de la cual la DIAN declaró no probadas las excepciones contra el mandamiento de pago y ordenó continuar adelante con la ejecución en contra de Seguros del Estado S.A. y de la Resolución 5524 de 27 de agosto de 2018 que confirmó en todas sus partes el acto anterior.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho fijar como suma objeto de cobro a cargo de Seguros del Estado S.A., en su calidad de garante de la

²⁹ Folios 831 a 845 del c.a.5.

³⁰ Folios 46A a 50 del c.p.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00034-01 (26392)
Demandante: Seguros del Estado S.A.

devolución del saldo a favor reconocido a Comercializadora de Metales A&D S.A.S. respecto del IVA del IV bimestre de 2009, de conformidad con la Resolución Sanción 322412013000308 de 6 de mayo del 2013, la suma de \$1.318.708.000, más los intereses de mora correspondientes; para lo cual la administración debe tener en cuenta el pago por valor de \$1.318.708.000 efectuado el 14 de junio de 2018.”

SEGUNDO: Confirmar en lo demás la sentencia apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO