



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

**Bogotá D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete
(2017)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00145-01 (22539)
Demandante: ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

AUTO – RECURSO DE APELACIÓN

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la decisión adoptada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la continuación de la audiencia inicial celebrada el 17 de mayo de 2016, que declaró probada la excepción previa de *“falta de legitimación en la causa por activa del demandante”* y la terminación del proceso.

I. ANTECEDENTES

La sociedad ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS S.A., a través de apoderado, interpuso ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, demanda de “nulidad y restablecimiento del derecho” contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000418 del 3 de octubre de 2012 y la Resolución No. 900.460 del 17 de octubre de 2013, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, respectivamente, por medio de las cuales modifica la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1) bimestre del año gravable 2010 presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A.

En la audiencia inicial realizada el 17 de mayo de 2016, el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa.

Expresó que se discute la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000418 del 3 de octubre de 2012 que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 1 bimestre del año 2010 presentada por COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A., por lo cual esa sociedad es la titular de la obligación jurídica tributaria y quien puede solicitar su nulidad.

Señaló que de acuerdo con lo expuesto por el Consejo de Estado en providencia de 21 de mayo de 2014¹, ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A. en su calidad de garante de la obligación tributaria no tiene interés directo para demandar los actos administrativos de determinación del impuesto, toda vez que no existe entre ella y la Administración de Impuestos una relación jurídica sustancial que le permita discutir la determinación del tributo.

Manifestó que los argumentos expuestos por la parte actora en sede administrativa y en la demanda, pretenden que se analice si en la relación contractual entre la aseguradora y COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A. existió un vicio de fondo, lo cual es competencia de la Jurisdicción Civil Ordinaria.

Anotó que la demandante no es deudora solidaria de las obligaciones tributarias de la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A. y, por ende, su calidad de garante no le permite cobijarse bajo la figura de un litisconsorcio facultativo para discutir los actos demandados, tal como lo ha precisado esta Corporación en providencia de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880.

Concluyó que la legitimación en la causa por activa para demandar la liquidación oficial recae en la sociedad COMERCIALIZADORA

¹ Expediente 19879.

INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A. y no ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A. en su condición de garante, y por tanto, declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa, y la terminación del proceso.

II. RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con esta decisión, la parte demandante interpuso recurso de apelación, en el que expresó que el presente caso es diferente a los precedentes citados por el *a quo*, en tanto que la sociedad contribuyente no efectuó ninguna defensa en sede administrativa o judicial, por lo cual debe permitírsele el acceso a la justicia a ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A.

Indicó que ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A. fue vinculada al proceso como parte por la Administración de Impuestos, al haberle notificado los actos administrativos acusados.

Anotó que los actos administrativos se pronunciaron sobre los argumentos expuestos por la sociedad, y que debe aceptarse la intervención de la compañía aseguradora por el perjuicio económico causado por la decisión de la administración.

Agregó que la decisión desconoce los artículos 712 y 860 del Estatuto Tributario por violación al derecho de defensa, ya que no

ha intervenido la contribuyente y, la única que ha actuado es ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A.

III. TRASLADO DEL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la parte demandada, al descorrer el traslado del recurso de apelación, solicitó que se confirmara la decisión, en tanto que los pronunciamientos del Consejo de Estado han sido claros al señalar que las aseguradoras no pueden hacer parte en el proceso judicial adelantado contra la liquidación oficial del impuesto, a pesar de que el contribuyente directamente afectado no haya concurrido al proceso administrativo.

IV. CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, el Despacho debe determinar si en el presente caso era procedente declarar probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa.

La inconformidad del recurrente se fundamenta en que debe permitirse a la aseguradora el acceso a la justicia, en tanto que el presente asunto es diferente a los precedentes citados por el *a quo*, pues la contribuyente no ha efectuado actuación alguna.

Asimismo, señaló que la compañía de seguros fue vinculada al proceso de determinación como parte y, la DIAN en los actos acusados se pronunció de fondo sobre los argumentos expuestos por la sociedad.

La Sala observa que el 19 de marzo de 2010, la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A., presentó declaración del impuesto a las ventas por el 1 bimestre del año gravable 2010, la cual fue corregida el 6 de mayo de 2010, en la que registró un saldo a favor de \$848.100.000².

El 15 de septiembre de 2010, ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A., expidió la Póliza de Seguro de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 20322, por valor de \$848.100.000, para *"EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 670 Y 860 DEL Estatuto Tributario LITERAL C) DEL ARTÍCULO 3 Y EL ARTÍCULO 7 DEL DECRETO 1000 DEL 8 DE ABRIL DE 1997. ART. 40 LEY 49790 art. 71 y 72 ley 6/92 ART. 144 Y 1313 LEY 223 /95. EN RELACIÓN CON LA DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS CORRESPONDIENTE AL PRIMER BIMESTRE DE AÑO 2010."*³

El 8 de octubre de 2010, la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A., presentó

² Folio 73.

³ Folios 102 a 105.

solicitud de devolución y/o compensación, correspondiente al primer (1) bimestre del año 2010 del impuesto a las ventas, la cual fue resuelta por la DIAN mediante la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 15540 de 25 de octubre de 2010, en la que se efectuó la devolución del saldo a favor por la suma de \$848.100.000⁴.

El 23 de mayo de 2012, la Administración de Impuestos expidió el Requerimiento Especial No. 322402012000149, en el que propuso modificar la declaración de corrección presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A. en el sentido de desconocer el saldo a favor declarado por la suma de \$848.346.000, para en su lugar, determinar un impuesto a cargo de \$932.576.000, sanción de extemporaneidad por \$1.516.000 y una sanción por inexactitud de \$2.849.082.000⁵.

Este acto administrativo fue comunicado a la sociedad actora en cumplimiento del artículo 28 del C.C.A., el 28 de mayo de 2012, con el fin de que se hiciera parte como responsable solidario dentro del proceso de determinación.

El 28 de agosto de 2012, la demandante dio respuesta al Requerimiento Especial, en la que solicitó *"i) revocar el Requerimiento Especial en lo tocante a la vinculación de RSA como supuesto "garante" y/o "deudor solidario" y/o "deudor garante" en virtud de lo aducido en los puntos precedentes, y ii) abstenerse de*

⁴ Folios 586 y 587 c.a.

⁵ Folios 1312 a 1338 c.a.

incluir en actos administrativos futuros a RSA como "garante" y/o "deudor solidario" y/o "deudor garante" de cualquier obligación que tenga fuente u origen en el Requerimiento Especial.⁶

El 3 de octubre de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000418, en la que determinó un impuesto a cargo por \$932.576.000, sanción por extemporaneidad de \$1.166.079 y sanción por inexactitud de \$2.849.082.000. Este acto administrativo fue notificado a la demandante el 4 de octubre de 2012⁷.

El 4 de octubre de 2012, ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A. interpuso recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio⁸.

La Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN expidió la Resolución No. 900.460 de 17 de octubre de 2013, mediante la cual confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000418 de 3 de octubre de 2012. Este acto fue notificado personalmente a la parte actora el 22 de octubre de 2013⁹.

El 20 de febrero de 2014, ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A., a través de apoderado, interpuso demanda de

⁶ Folios 1286 a 1306 c.a.

⁷ Folios 1350 a 1388 c.a.

⁸ Folios 1473 a 1500 c.a.

⁹ Folios 38 a 59.

nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000418 de 3 de octubre de 2012 y la Resolución No. 900.460 de 17 de octubre de 2013, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, respectivamente, por medio de las cuales modifica la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1) bimestre del año gravable 2010 presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A.

En la continuación de la audiencia inicial realizada el 17 de mayo de 2016, el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa de ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A., toda vez que el titular de la relación jurídica tributaria determinada en la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000418 de 3 de octubre de 2012 es la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A.

La Sala anota que esta Corporación de forma reiterada, ha señalado la falta de legitimación en la causa por activa de las compañías aseguradoras para demandar los actos administrativos de determinación del impuesto de las sociedades respecto de las cuales actuaron como garantes en los procesos de devolución.

Así lo precisó la Sala en sentencia de 24 de agosto de 2017¹⁰:

"En la sentencia de 27 de agosto de 2015¹¹, la Sala señaló que la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza a que hace referencia el artículo 860 del Estatuto Tributario, debe efectuarse al contribuyente y no al garante de la obligación, en razón a que este es un acto de determinación tributaria y el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo.

Asimismo, en sentencia de 17 de marzo de 2016, la Sala precisó lo siguiente¹²:

"Desde ahora la Sala aclara que, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial que precede a la expedición de la liquidación oficial de revisión y éste último acto, sólo se le deben notificar al contribuyente, que es el titular de la relación jurídica sustancial, calidad que no tiene la sociedad garante.

El procedimiento de determinación del tributo, que inicia con la expedición de un requerimiento especial (Art. 703 del E.T.) que contiene los puntos que la Administración pretende modificar de la declaración privada del contribuyente, y la liquidación oficial de revisión que la modifica, están dadas en función del vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente, del cual éste último es titular, al ser, por disposición de la ley, el encargado al pago del tributo.

Lo anterior se advierte del contenido mismo de la liquidación oficial de revisión, que, entre otros, debe contener el periodo gravable a que corresponda, el nombre o razón social del contribuyente, el NIT, las bases de cuantificación del tributo, su monto y las sanciones a cargo del contribuyente, y la explicación sumaria de las modificaciones realizadas a la declaración privada (Art. 702 del E.T.)".

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que¹³:

¹⁰ Exp. 22704.

¹¹ Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹² Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹³ Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

"Si bien es cierto que los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no permite que se debe notificar al garante, por cuanto el artículo 860 ib, solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, en razón a que este es un acto de determinación tributaria.

Cuestión diferente ocurre cuando "los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho¹⁴, pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente"¹⁵.

3.3. De acuerdo con dicho precedente, las aseguradoras no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos, en la medida en que no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto.¹⁶

(...)

De acuerdo con lo anterior, la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción.¹⁷"

De conformidad con el precedente transcrito, la Sala considera que le asiste razón al *a quo* al haber declarado la falta de legitimación en la causa por activa de ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS (COLOMBIA) S.A., pues no es la llamada a demandar los actos que liquidaron el impuesto sobre las ventas a cargo de

¹⁴ Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.

¹⁵ Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.

¹⁶ Ver auto de 21 de mayo de 2014, Exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ Auto de 28 de agosto de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y sentencia de 27 de agosto de 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en sentencia de 17 de marzo de 2016, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A., sino que es esta última quien tiene interés directo para desvirtuar la presunción de legalidad de los mismos, toda vez que en ella radica la obligación formal y sustancial tributaria ante la Administración de Impuestos.

La Sala reitera que al tenor del artículo 860 del Estatuto Tributario¹⁸, la Administración de Impuestos solo está obligada a notificar la liquidación oficial de revisión en el lapso de dos (2) años al contribuyente que solicitó la devolución con presentación de garantía con el objeto de hacerla efectiva, y no a la compañía de seguros quien funge como garante de la suma solicitada en devolución, cuya responsabilidad se contrae al pago de las sumas garantizadas en la póliza y la sanción por la improcedencia de la devolución, la cual se regula por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento¹⁹.

¹⁸ Artículo 860. Devolución con presentación de garantía.

Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los diez (10) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria notifica liquidación oficial de revisión, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si éste se produce con posterioridad a los dos años.

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-1201 de 2003.

Así las cosas, si bien COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL DOMINIO DE LAS AMÉRICAS S.A. no atacó en sede administrativa o judicial la legalidad del acto liquidatorio del impuesto sobre las ventas, tal circunstancia no legitima a la garante para que acuda en su lugar ante la jurisdicción y pretenda controvertir las modificaciones realizadas por la Administración a la declaración privada, en tanto que el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo²⁰.

Además, lo decidido por el *a quo* no vulnera los derechos al debido proceso y a la defensa de la demandante, pues el hecho de que la DIAN se haya pronunciado sobre los argumentos expuestos por la compañía de seguros en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, no la faculta para que proceda a demandar directamente los actos de determinación de tributo, en tanto que la legitimidad en la causa por activa de la aseguradora, solo se predica respecto de la resolución sanción.

Así lo manifestó la Sala en providencia de 24 de agosto de 2017²¹:

*"Igualmente la Sección ha precisado que cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dentro del límite de cobertura de la póliza de seguros."*²²

²⁰ Exp. 20493. C.P. Martha Teresa Briceño De Valencia.

²¹ Exp. 22153. C.P. Milton Chaves García.

²² Entre otras providencias, ver auto de 28 de agosto de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017,

Lo anterior, porque en los casos de devolución amparadas con póliza de garantía, la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada. En consecuencia, la resolución sanción debe ser notificada a la compañía de seguros para que esta pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción.²³”

Con fundamento en lo anterior, para la Sala resulta claro que, tal como lo decidió el *a quo*, la excepción de falta de legitimación en la causa por activa se encuentra probada y, en consecuencia, debe confirmarse la decisión apelada.

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,

RESUELVE

CONFÍRMASE la decisión adoptada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la continuación de la audiencia inicial celebrada el 17 de mayo de 2016, que

exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Sentencias de 12 de abril de 2002, exp. 12466, C.P. German Ayala Mantilla; de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 29 de junio de 2006, Exp. 15264 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 11 de noviembre de 2009, Exp. 16885 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y auto de 28 de julio de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 27 de agosto de 2015, exp. 20493, entre otras.

declaró probada la excepción previa de “*falta de legitimación en la causa por activa del demandante.*”

Notifíquese, cúmplase y devuélvase al tribunal de origen.

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO
Presidenta de la Sección**

**MILTON CHAVES GARCÍA
Consejero**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Consejero**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ
Consejero**