



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., seis (6) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-01373-01 (23640)
Demandante: LA PREVISORA S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas. Tercer bimestre año gravable 2009. Sanción por devolución improcedente. Terminación por mutuo acuerdo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 10 de julio de 2009, Insumetales SAS presentó la declaración de IVA del tercer bimestre del año 2009, en la cual registró un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de \$1.142.647.000¹.

El 4 de agosto de 2009, la sociedad contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor referido², y presentó la póliza de seguro 1011320 del 30 de julio de 2009, expedida por La Previsora S.A. Compañía de Seguros, que amparaba por \$1.142.647.000 el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes³.

El 11 de agosto de 2009, la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió la Resolución N° 14925, mediante la cual ordenó devolver la suma de \$1.142.647.000⁴.

El 18 de enero de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín expidió a la sociedad contribuyente el Requerimiento Especial N° 112382011000004⁵, acto administrativo que le fue comunicado a la compañía aseguradora mediante Oficio 1-11-238-613 del 26 de abril de 2011⁶.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión N° 112412011000121 de 26 de julio de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁷.

Por lo anterior, el 27 de octubre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín formuló el Pliego de Cargos 112382011000679⁸ a Insumetales SAS, en el cual, con fundamento en el artículo 670 del E.T, propuso como sanción reintegrar la suma devuelta de forma improcedente (\$1.142.647.000), más los intereses moratorios incrementados en un 50%. Adicionalmente, propuso sanción del 500% por obtener la devolución mediante fraude en cuantía de \$5.713.235.000⁹.

¹ Fl. 173 c.p.

² Fl. 172 c.p.

³ Fl. 51 c.p.

⁴ Fls. 177 y 178 c.p.

⁵ Información relacionada en la liquidación oficial de revisión (Fl. 185 c.p.)

⁶ Fl. 50 c.p.

⁷ Fls. 184 a 194 del c.p.

⁸ Fls. 103 a 107 del c.p.

⁹ Fls. 197 vto. y 198 c.p.

El 5 de marzo de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió la Resolución Sanción 112412012000106¹⁰, en los términos propuestos en el pliego de cargos, la cual fue notificada por correo a La Previsora S.A. Compañía de Seguros el 8 de marzo de 2012¹¹.

El 31 de agosto de 2013, La Previsora S.A. Compañía de Seguros, en su calidad de garante de Insumetales SAS, presentó ante la DIAN solicitud de terminación por mutuo acuerdo de la actuación administrativa No. 112412012000106 (Resolución Sanción), con base en los artículos 6, 7 y 8 del Decreto 699 de 2013¹².

Por Acta N° 191 del 20 de septiembre de 2013, el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín negó la solicitud de terminación por mutuo acuerdo respecto de la Resolución 112412012000106 del 5 de marzo de 2012, porque frente a este acto no se agotó la vía administrativa encontrándose ejecutoriado de conformidad con el artículo 829 [2] E.T.¹³.

Contra la anterior decisión, La Previsora S.A. interpuso el recurso de reposición y en subsidio de apelación¹⁴; los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones N° 21 del 16 de diciembre de 2013¹⁵ y 1679 del 10 de marzo de 2014¹⁶, respectivamente, en el sentido de confirmar el Acta N° 191 del 20 de septiembre de 2013, por medio de la cual se decidió no transar la Resolución Sanción 112412012000106 del 5 de marzo de 2012.

DEMANDA

La Previsora S.A. Compañía de Seguros, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁷:

«PRETENSIONES PRINCIPALES

¹⁰ Fls. 207 vto. a 209 del c.p.

¹¹ Fls. 206 vto. del c.p.

¹² Fls. 46 y 47 del c.p.

¹³ Fl. 26 c.p.

¹⁴ Fls. 134 a 141 c.p.

¹⁵ Fls 40 a 47 c.p.

¹⁶ Fls. 48 a 50 c.p.

¹⁷ Fl. 2 y 3 c.p.

PRIMERA: Que se declare la nulidad del Acta del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Medellín No. 191 de fecha 20 de septiembre de 2.013, mediante la cual se decidió no transar y en consecuencia no terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo correspondiente al contribuyente: **INSUMETALES SAS. NIT No. 900.274.707-9 PERIODO: III AÑO 2.009. PÓLIZA 1011320.**

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 21 del 16 de Diciembre de 2.013, mediante la cual el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Medellín resolvió el recurso de reposición en la cual confirmó la decisión contenida en el Acta No. 191 del mismo comité.

TERCERA: Que se declare la nulidad de la resolución No. 1679 del 10 de marzo de 2014, mediante la cual el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, resolvió recurso de apelación interpuesto por mi representada, y confirmó la decisión contenida en el Acta del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo de la Seccional de Impuestos de Medellín No. 191 de fecha 20 de septiembre de 2.013.

CUARTA: Que se restablezcan los derechos de mi representada y se apruebe la solicitud de Terminación de mutuo acuerdo con ocasión del pago efectuado por mi representada a favor de la demandada en la suma de MIL CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL PESOS (\$1.142.647.000,00) dentro de la actuación administrativa correspondiente al contribuyente **INSUMETALES SAS. NIT No. 900.274.707-9 PERÍODO: III AÑO 2.009. PÓLIZA 1011320** de conformidad con lo establecido en los artículos 147, 148 y 149 de la ley 1607 de 2012, y el decreto 699 de 2013 artículo 6.

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

PRIMERA. De no aceptarse la terminación por el pago efectuado por mi representada a favor de la Demandada dentro de la actuación administrativa correspondiente al contribuyente **INSUMETALES SAS. NIT No. 900.274.707-9 PERÍODO: III AÑO 2.009. PÓLIZA 1011320.**, solicito se ordene a la DIAN, proceda a la devolución o reintegro total de la suma de MIL CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL PESOS (\$1.142.647.000,00) junto con los intereses legales establecidos (Artículo 192 del Código Contencioso Administrativo que dispone que las cantidades líquidas reconocidas en las sentencias en las que se condene devengarán intereses moratorios y los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, a partir de los 5 días siguientes del fallo que así lo disponga.

SEGUNDA: Se indique que LA DIAN debe afrontar y asumir los costos y gastos incurridos por mi Representada en el presente trámite administrativo, así como los que se demuestren como incurridos en defensa de sus propios intereses».

La actora invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6, 25, 29 y 85 de la Constitución Política.
- Artículos 65 al 73 y 87 del CPACA.
- Artículos 828 y 860 del Estatuto Tributario.

- Artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículo 6 del Decreto 699 de 2013.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Adujo que la Administración vulneró el debido proceso y el derecho de defensa de la aseguradora pues no le notificó, en calidad de garante, el requerimiento especial, los actos de determinación del impuesto y de la imposición de sanciones expedidos respecto de Insumetales SAS.

Sostuvo que aunque recibió la copia del pliego de cargos y de la resolución sanción, no puede entenderse que dicha entrega se enmarca dentro de los presupuestos del párrafo primero del artículo 565 del Estatuto Tributario - notificación por correo-, toda vez que no se mencionó el nombre de La Previsora S.A., ni se hizo alusión a la póliza de cumplimiento y a la respectiva orden para hacerla efectiva.

Señaló que como los actos administrativos no fueron notificados en debida forma a la garante, tampoco se encontraban ejecutoriados, por lo que existe falsa motivación y, en esa medida, la actuación de la Administración desconoció lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto 699 de 2013, que establece que es viable la terminación de mutuo acuerdo siempre y cuando no se encuentre en firme el acto administrativo.

Dijo que la relación entre la aseguradora y la DIAN se deriva del contrato de seguro, en consecuencia, la Administración incurrió en error al considerar que la solicitud de terminación por mutuo acuerdo no reunía los requisitos legales pues confundió las obligaciones que tiene el contribuyente, las cuales son de origen legal, con las que tiene con la aseguradora, que son de naturaleza contractual.

Consideró que frente a la aseguradora no es viable la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ni su plazo de caducidad, ya que los actos administrativos que ordenan la efectividad de la póliza y disponen el pago de los valores asegurados están sujetos al control de legalidad por la acción de controversias contractuales, la cual tiene un plazo de caducidad de dos años.

Manifestó que la demandante cumplió con los requisitos para acogerse el beneficio de terminación por mutuo acuerdo y pagó el 100% de los valores asegurados.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Sostuvo que la Administración actuó conforme a derecho al decidir no terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo relacionado con la resolución sanción toda vez que, para el 31 de agosto de 2013 (fecha de presentación de la solicitud), dicho acto se encontraba en firme por no haberse interpuesto el recurso de reconsideración, y quedó ejecutoriado el 9 de mayo de 2012.

Indicó que a la aseguradora se le comunicó la liquidación oficial de revisión y se le notificó en debida forma la resolución sanción, por ser el acto que la vincula como garante en virtud de la póliza que expidió para respaldar la devolución del saldo a favor entregado a la sociedad contribuyente.

Dijo que no se vulneraron los artículos 148 de la Ley 1607 de 2012 y, 6 y 7 del Decreto 699 de 2013, porque se verificó que no se dio cumplimiento al requisito de agotamiento de vía gubernativa para la procedencia de la terminación por mutuo acuerdo.

Señaló que el Consejo de Estado fijó su posición cuando indicó que las aseguradoras no pueden solicitar la nulidad de los actos por medio de los cuales se determina oficialmente un tributo a cargo de un contribuyente pues, en su calidad de garantes, solo pueden coadyuvar las pretensiones.

Afirmó que, contrario a lo señalado por la demandante, el acto sancionatorio fue claro en señalar a la compañía aseguradora como la garante de la solicitud de devolución de Insumetales SAS, en virtud de la póliza de cumplimiento 1011320.

Estimó que si la actora consideraba que el acto sancionatorio recibido en la dirección del RUT vulneraba sus derechos, debió controvertirla, lo que no ocurrió.

Sostuvo que la acción que debió ejercer la demandante frente a la resolución sanción fue la nulidad y restablecimiento del derecho y no la de controversias contractuales, dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de aquella, la cual tampoco fue interpuesta.

Consideró que no hay lugar a la condena en costas, porque la Administración actuó de buena fe en cumplimiento de las normas legales que regulan el tema objeto de este litigio.

AUDIENCIA INICIAL

El 13 de octubre de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁸. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, no se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, se negó la práctica de la inspección judicial con exhibición de documentos solicitada por la actora por no cumplir lo dispuesto en el artículo 236 del CPACA y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las consideraciones que se indican a continuación:

Explicó que la Administración no desconoció el debido proceso pues no estaba en la obligación de notificar la liquidación oficial de revisión a la aseguradora, toda vez que la decisión que determina su responsabilidad es el acto que declara la improcedencia de la devolución.

Dijo que la notificación del acto sancionatorio con el cual se vinculó a la aseguradora en su calidad de garante y responsable solidario en virtud del artículo 860 E.T., se realizó en debida forma a la dirección informada en el RUT, la cual coincide con la señalada en la póliza y en la solicitud de terminación por mutuo acuerdo; que frente a este acto debió interponer el recurso de reconsideración y al no hacerlo quedó ejecutoriado.

Indicó que no se cumplió el requisito señalado en el artículo 6 [4] del Decreto 699 de 2013, toda vez que contra la resolución sanción no se interpuso el referido recurso, por lo que al estar en firme y ejecutoriada, no se podía acceder a la terminación por mutuo acuerdo, lo que descarta la alegada falsa motivación de los actos acusados.

¹⁸ Fls. 125 a 140 c.p.

Sostuvo que el medio de control de controversias contractuales no es aplicable en este caso ya que el contrato de seguro no fue celebrado con la DIAN; que debió ejercerse el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho dentro de los 4 meses siguientes a la notificación del acto que hubiere resuelto el recurso de reconsideración, obligatorio para agotar en debida forma la vía administrativa.

Negó la pretensión subsidiaria de reintegro de la suma de dinero consignada por la demandante para lograr la terminación por mutuo acuerdo y no condenó en costas, pues no advirtió que se hubieren causado.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en los siguientes términos¹⁹:

Señaló que el Tribunal se limitó a valorar los actos acusados desde el punto de vista formal sin analizar su contenido y la procedencia o no de los recursos, al entender que es el artículo 860 E.T. el que define el objetivo de la póliza y la responsabilidad de la aseguradora, cuando en su entender deben ser los actos administrativos los que vinculen al garante para que pueda agotar la vía gubernativa y se le preserven los derechos de defensa y del debido proceso.

Sostuvo, con fundamento en jurisprudencia, que no podía demandar el acto sancionatorio porque no le fue válidamente notificado, pues en la resolución sanción no se alude a La Previsora S.A., ni a la póliza de cumplimiento, ni a la respectiva orden para hacerla efectiva.

Insistió en que a la aseguradora no le es aplicable el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho ni el plazo de caducidad, sino el de controversias contractuales, porque la relación entre la aseguradora y la DIAN se deriva del contrato de seguro.

Cuestionó el fallo y expresó que la responsabilidad de la aseguradora se deriva del artículo 860 E.T. conforme con el cual el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas a través de la póliza expedida.

¹⁹ FIs. 288 a 300 c.p.

Manifestó que se debió acceder a la pretensión subsidiaria de reintegro de la suma garantizada, porque al no declararse la nulidad de los actos acusados la Administración no puede conservar el dinero que recibió en virtud de una terminación por mutuo acuerdo que no tuvo efectos jurídicos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación²⁰.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda²¹.

Adicionalmente consideró que no es procedente la devolución de la suma pagada al momento de la presentación de la transacción, porque la aseguradora fue vinculada al proceso sancionatorio y debía garantizar dicha suma.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Alegó que no se dieron las condiciones establecidas en la Ley 1607 de 2012 para que procediera la solicitud de terminación por mutuo acuerdo presentada por la actora, porque no se agotó la vía gubernativa y el acto quedó en firme, sin que haya vulneración del debido proceso ni del derecho de defensa.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales se negó la solicitud de terminación por mutuo acuerdo presentada por la aseguradora recurrente, respecto de la Resolución Sanción 112412012000106 del 5 de marzo de 2012.

Dichos actos se encuentran contenidos en el Acta N° 191 del 20 de septiembre de 2013 y en las Resoluciones 21 del 16 de diciembre de 2013 y 1679 de 10 de marzo de 2014, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

²⁰ Fls. 310 a 324 c.p.

²¹ Fls. 325 a 327 c.p.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, la Sala debe establecer si se cumplieron los requisitos para aprobar la terminación por mutuo acuerdo, de conformidad con lo establecido en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto Reglamentario 1643 de 2013, en concreto, si la resolución sanción objeto de transacción se encuentra ejecutoriada por no haberse agotado la vía administrativa.

Terminación por mutuo acuerdo

El artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, estableció la terminación por mutuo acuerdo, en los siguientes términos:

«Artículo 148. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios. *Facúltase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones.*

Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta ley, Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión, Liquidación de Aforo o Resolución del Recurso de Reconsideración, podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 31 de agosto del año 2013, el valor total de las sanciones, intereses y actualización de sanciones, según el caso, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero, corrija su declaración privada y pague o suscriba acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto o tributo, o del menor saldo a favor propuesto o liquidado.

En el caso de los pliegos de cargos, las resoluciones que imponen sanciones, y las resoluciones que fallan los respectivos recursos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN podrá transar hasta el ciento por ciento (100%) del valor de la sanción, siempre y cuando se pague hasta el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo aduanero en discusión.

[...]

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria, prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión, siempre y cuando no se incurra en mora en el pago de impuestos tributos y retenciones en la fuente, según lo señalado en el párrafo 2° de este artículo.

Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición.

La fórmula de transacción deberá acordarse y suscribirse a más tardar el 30 de septiembre de 2013.

Parágrafo 1°. La terminación por mutuo acuerdo podrá ser solicitada por aquellos que tengan la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado. [...]».

El precepto legal parcialmente transcrito permitía la transacción de un porcentaje de los valores propuestos o determinados en procesos administrativos de carácter tributario, aduanero y cambiario en los que antes de la entrada en vigencia de la ley, se haya notificado requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación oficial de revisión, resolución del recurso de reconsideración o resolución sanción.

La intención del legislador al expedir la Ley 1607 de 2012 era terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos en materia tributaria, aduanera y cambiaria que estuvieran en discusión en vía administrativa o que fueran susceptibles de demanda en vía judicial, es decir, que a la entrada en vigencia de la citada ley no estén definidos o concluidos.

Lo anterior, porque como se desprende de la misma ley, la terminación por mutuo acuerdo es la que pone fin a la actuación de la Administración, pues el proceso administrativo tributario, aduanero o cambiario no ha finalizado, pues se encuentra en discusión.

En el artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 2013, modificado por el Decreto 1694 de 2013, se establecieron los requisitos para la procedencia de la terminación por mutuo acuerdo, así:

“Artículo 6. Procedencia de la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos, tributarios y aduaneros. Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros, podrán transar con la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), hasta el 31 de agosto de 2013, el valor total de las sanciones e intereses, según el caso, siempre y cuando cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que con anterioridad al 26 de diciembre de 2012, se haya notificado alguno de los siguientes actos administrativos:

a) Requerimiento especial, ampliación del mismo, liquidación de revisión, liquidación de corrección aritmética, liquidación de aforo, liquidación oficial de revisión al valor, liquidación oficial de corrección de tributos aduaneros o la resolución que resuelve el correspondiente recurso de reconsideración;

b) Pliegos de cargos, resolución que impone sanción o su respectivo recurso, cuando su imposición sea consecuencia de la determinación de un mayor impuesto o tributo aduanero a cargo o de un menor saldo a favor, en discusión; y

c) Emplazamiento para declarar, resolución que impone sanción por no declarar y la resolución que resuelve el respectivo recurso.

Cuando la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) haya proferido o profiera actos que modifiquen los actos administrativos a que hacen referencia los literales a), b) y c) del presente numeral, se entenderá facultada para transar respecto del acto que resulte más favorable al contribuyente o usuario aduanero, según solicitud presentada, la cual en todo caso debe reunir los requisitos establecidos en el presente decreto y demás normas aplicables. No obstante, esta posibilidad no procederá respecto de las terminaciones por mutuo acuerdo que a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto se encuentren acordadas y suscritas, hayan puesto fin a la actuación administrativa tributaria, extinguido la obligación y presten mérito ejecutivo.

2. Que a 25 de diciembre de 2012, no se haya presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa.

3. Que a la fecha de la solicitud, siempre que sea del caso, el contribuyente corrija su declaración privada, de acuerdo con el mayor impuesto o el menor saldo a favor propuesto o determinado en el acto administrativo con base en el cual vaya a ser efectuada la terminación por mutuo acuerdo.

4. Que la solicitud de terminación por mutuo acuerdo se presente hasta el 31 de agosto de 2013, siempre y cuando no se encuentre en firme el acto administrativo por no haberse agotado la vía gubernativa o haya operado la caducidad para presentar demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

5. Que se acredite el pago o acuerdo de pago de los valores a que haya lugar para que proceda la transacción.

6. Que se acredite el pago de la declaración privada de los impuestos o retenciones, correspondientes al periodo en discusión, siempre que hubiere lugar al pago de dicho impuesto o retención.

7. Que se acredite la prueba del pago de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2012, siempre que hubiere lugar al pago de dicho impuesto.

Parágrafo 1. *La transacción a que se refiere el presente decreto no procederá en relación con los actos de definición de situación jurídica de las mercancías.*

Parágrafo 2. *Los deudores solidarios podrán transar en los términos del presente artículo de acuerdo con su responsabilidad.*

Parágrafo 3. *Los garantes del obligado podrán transar en las condiciones previstas en este artículo, hasta por los valores asegurados.*

Parágrafo 4. *No podrán solicitar la terminación por mutuo acuerdo, los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7° de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, o el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, que a 26 de diciembre de 2012 se encontraban en mora por las obligaciones a que se referían dichas leyes”.*

En sentencia del 2 de diciembre de 2015²², la Sala se pronunció sobre la legalidad del numeral 4° del artículo 6° del Decreto Reglamentario 699 de 2013, en la que se precisó lo siguiente:

²² Exp. 20066, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

“[...] el decreto se refirió a la imposibilidad de transigir en aquellas circunstancias en las que el acto administrativo no es susceptible de discusión ni administrativa ni jurisdiccional, i) porque no se ejercieron los recursos de sede administrativa, o ii) porque operó la caducidad.

Los dos eventos enervan la discusión del acto administrativo, pues en ambas circunstancias se ha cerrado la posibilidad de debatir ante la administración, y ejercer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, de acuerdo con los requisitos de procedibilidad que para el efecto dispone el CPACA²³ (Agotar los recursos de sede administrativa obligatorios y presentar en forma oportuna la demanda).

Por eso, la norma reglamentaria admite que aun cuando se hayan resuelto los recursos de sede administrativa, puede acudirse a la terminación por mutuo acuerdo, siempre que no haya vencido el término de cuatro meses, para ejercer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues en esos casos aún existe la posibilidad de debate en vía judicial.

Es decir, que aquellos contribuyentes que presentaron los respectivos recursos de sede administrativa, y están dentro del término de ley para demandar los actos en los que constan las obligaciones a transigir, pueden hacer uso del beneficio de terminación por mutuo acuerdo.

2.4.- De tal suerte, que el decreto no estableció un requisito adicional a los fijados por el legislador, comoquiera que solo precisó el alcance de una limitación preestablecida en la Ley 1607. Por lo tanto, la Sala considera que en su expedición, el gobierno no se extralimitó en el ejercicio de la potestad reglamentaria, razón suficiente para negar su nulidad”.

Sobre la oportunidad para la terminación por mutuo acuerdo de que tratan las normas citadas, la Sala señaló que “la autoridad fiscal, los contribuyentes, responsables solidarios y/o garantes; podrán conciliar los actos administrativos allí enunciados, siempre que el acto administrativo no se encuentre en firme o haya operado la caducidad, además de los otros requisitos allí previstos”²⁴.

De manera que, al operar la caducidad por no promoverse el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en el plazo dispuesto en el artículo 164 numeral 2) literal d) del CPACA [4 meses], implica para el Estado la pérdida de interés para conciliar o transar.

²³ Artículo 161-2. *Requisitos previos para demandar. (...) “Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.”*

Artículo 164 num 2. Literal d). *Oportunidad para presentar la demanda. (...)“Cuando se pretenda la nulidad y restablecimiento del derecho, la demanda deberá presentarse dentro del término de cuatro (4) meses contados a partir del día siguiente al de la comunicación, notificación, ejecución o publicación del acto administrativo, según el caso, salvo las excepciones establecidas en otras disposiciones legales”*

²⁴ Sentencia de 5 de abril de 2018, Exp. 22919, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

En ese caso, ante la **firmeza** e inalterabilidad **de la actuación administrativa**, lo procedente es obtener el pago de la obligación tributaria debida, puesto que solo es posible transar un litigio que se encuentra pendiente y no uno terminado, respecto del cual ya no es posible su discusión en sede gubernativa o jurisdiccional²⁵.

En consecuencia, si la terminación por mutuo acuerdo busca evitar la controversia jurisdiccional, es imperativo que el acto administrativo no se encuentre en firme y que el término para promover el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho no se encuentre vencido, pues ante la firmeza del acto o del fenómeno jurídico de la caducidad, desaparece el objeto sobre el cual “*transar*”.

EL CASO CONCRETO

El 31 de agosto de 2013, La Previsora S.A. Compañía de Seguros, en su calidad de garante de Insumetales SAS, presentó ante la DIAN solicitud de terminación por mutuo acuerdo de la actuación administrativa No. 112412012000106 (Resolución sanción), con base en los artículos 6, 7 y 8 del Decreto 699 de 2013²⁶.

En dicho escrito precisó que: «*La anterior solicitud tiene como fundamento, el artículo sexto, séptimo octavo del Decreto 699 de 2013, y demás normas reglamentarias y concordantes*».

El parágrafo tercero del artículo 6º del Decreto 699 de 2013 señala:

«Los garantes del obligado podrán transar en las condiciones previstas en este artículo, hasta por los valores asegurados. En este caso, la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, informará al contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero según el caso, sobre la solicitud presentada por el garante».

El artículo 8º de la misma norma dispone:

«Presentación de la solicitud. La solicitud de terminación por mutuo acuerdo, podrá ser presentada directamente por los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros, solidarios y garantes, directamente, o a través de sus apoderados o mandatarios con facultades expresas para transar».

²⁵ Sentencias del 24 de octubre de 2018, Exp. 22198, y del 5 de febrero de 2019, Exp. 22615, C.P. Milton Chaves García.

²⁶ Fls. 46 y 47 c.p.

Por Acta N° 191 del 20 de septiembre de 2013, el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín negó la solicitud de terminación por mutuo acuerdo respecto de la Resolución 112412012000106 del 5 de marzo de 2012, porque frente a este acto no se agotó la vía administrativa encontrándose ejecutoriado de conformidad con el artículo 829 [2] E.T.²⁷.

Contra la anterior decisión La Previsora S.A. interpuso el recurso de reposición y en subsidio el de apelación²⁸; los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones N° 21 del 16 de diciembre de 2013²⁹ 1679 de 10 de marzo de 2014³⁰, respectivamente, en el sentido de confirmar el Acta N° 191 del 20 de septiembre de 2013, por medio de la cual se decidió no transar la Resolución Sanción 112412012000106 del 5 de marzo de 2012.

Se advierte que la aseguradora actuó como garante del contribuyente para efectos de solicitar la terminación por mutuo acuerdo de los actos administrativos que la perjudica, de ahí que se derive la legitimación para actuar.

En cuanto a la legitimación de la garante, la Sala ha precisado³¹:

“Así pues, cuando ocurre el “siniestro”, que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, es cuando surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de garantes de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida³².

[...]

En esas condiciones, es claro para la Sala la facultad que tienen las Aseguradoras para controvertir los actos sancionatorios, toda vez que en el caso de devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo es la resolución que declara la improcedencia de la

²⁷ Fl. 26 c.p.

²⁸ Fls. 134 a 141 c.p.

²⁹ Fls 40 a 47 c.p.

³⁰ Fls. 48 a 50 c.p.

³¹ Sentencia de 29 de noviembre de 2017, Exp. 22236, C.P. Milton Chaves García.

³² 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, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

devolución y ordena el reintegro de conformidad con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario».

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que³³ “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”.³⁴ (...) **En consecuencia, la resolución sanción es el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción**³⁵ (...). (Destaca la Sala)

De acuerdo con lo aducido, como lo ha precisado la Sección, 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 con responsabilidad solidaria, para recurrir la sanción en sede administrativa y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.³⁶

Teniendo en cuenta el anterior criterio jurisprudencial, que en esta oportunidad se reitera, es claro para la Sala que la garante se encontraba legitimada para demandar el acto administrativo sancionatorio y, por ende, podía solicitar la terminación de mutuo acuerdo frente a este.

En los casos de devolución amparados con póliza de garantía, la resolución sanción es la que debe ser notificada a la compañía de seguros para que esta pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción en sede administrativa y judicial, pues a partir de ahí ocurre el siniestro y surge el interés o la legitimidad de la Aseguradora para actuar.

Frente a la notificación de la resolución sanción ha insistido la recurrente en que no le fue notificada en debida forma -porque no se le menciona en dicho acto-, razón por la cual no se encuentra ejecutoriada y, en esa medida, la actuación de la Administración desconoció lo dispuesto en el artículo 6 del

³³ Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁴ Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁵ Sentencias del Consejo de Estado 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, 27 de agosto de 2015, Exp. 20493, Auto de 28 de julio de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

³⁶ 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, 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

Decreto 699 de 2013, que establece que es viable la terminación de mutuo acuerdo siempre y cuando no se encuentre en firme el acto administrativo.

De las pruebas allegadas al expediente, se observa que la Resolución N° 112412012000106 del 5 de marzo de 2012, por la que se impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente en cuantía de \$1.142.647.000, ordenó notificar el acto a la sociedad contribuyente y a la compañía garante, de conformidad con los artículos 565, 566 y 569 del Estatuto Tributario.

Se observa que, como se reseñó, la resolución sanción se notificó por correo a la compañía aseguradora el 8 de marzo de 2012, como consta en la guía de envío emitida por la empresa de mensajería³⁷ y contra dicho acto la garante no interpuso el recurso de reconsideración, aspecto no discutido en el proceso.

Cuestión distinta es lo aducido por la aseguradora apelante en cuanto a que la resolución sanción, en su entender, no le fue notificada porque en tal acto no se alude a La Previsora S.A., ni a la póliza de cumplimiento, ni a la orden para hacerla efectiva. Al respecto se advierte que, contrario a lo expresado por la recurrente, en la resolución sanción se alude a los antecedentes del acto sancionatorio, que incluyen la respectiva alusión a la aseguradora La Previsora S.A., como garante del contribuyente Insumetales SAS, mediante la póliza de cumplimiento 1011320 del 30 de julio de 2009, y a la normativa aplicable, para concluir la imposición de la sanción por improcedencia de devolución y/o compensación de saldo a favor objeto de garantía, con la consecuente orden de notificación al contribuyente y al garante: «*Notifíquese esta Actuación a la Sociedad INSUMETALES SAS (...) y a la dirección CL 57 9 07 BOGOTÁ D.C. dirección informada en el RUT por la Compañía Aseguradora LA PREVISORA COMPAÑÍA DE SEGUROS (...)*»³⁸.

Ahora bien, como contra el acto sancionatorio no se interpuso recurso de reconsideración y fue debidamente notificado por correo a la aseguradora el 8 de marzo de 2012, quedó ejecutoriado el 9 de mayo de 2012³⁹ -aspecto no discutido en el proceso-, como lo concluyó la Administración.

En consecuencia, es evidente que a la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo (31 de agosto de 2013⁴⁰) se encontraba

³⁷ Fl. 206 vto. c.p. – El 8 de marzo de 2012 fue recibida en las oficinas de La Previsora, según consta en guía # 1055078582 de Servientrega.

³⁸ Fls. 209 c.p. (resolución sanción)

³⁹ Fl. 207 c.p.

⁴⁰ Fls. 46 y 47 c.p.

en firme el acto administrativo sancionatorio, pues no fue recurrido en sede administrativa ni demandado ante la jurisdicción.

Así las cosas, la petición no cumple con el requisito previsto en el numeral 4º del artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 12 de abril de 2013 para acceder al beneficio tributario de que trata el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012.

En consecuencia, no procede la solicitud de terminación por mutuo acuerdo presentada por LA PREVISORA S.A., como lo señaló el *a quo*, razón por lo cual la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

Sobre la petición subsidiaria de la recurrente tendiente a obtener el reintegro de la suma garantizada con la póliza, no se emitirá pronunciamiento, por tratarse de un trámite independiente relacionado con una eventual solicitud de devolución.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen⁴¹.

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

- 1. Confirmar** la sentencia del 23 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.
- 2.** Sin condena en costas en esta instancia.
- 3.** Reconocer personería al abogado Herman Antonio González Castro como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 328 del c.p.

⁴¹ En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, Exp. 21601, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 1º de febrero de 2017, Exp. 21179, 1º de junio de 2017, Exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, Exp. 20646, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ