

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., veintitrés (23) de abril de dos mil quince (2015)

Radicación: 080012331000199711939 01 (20539)
Demandante: MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A. antes SEGUROS CARIBE S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Asunto: Cobro Coactivo

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de julio de 2009¹, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que dispuso:

“Primero.- Declárase la nulidad de las Resoluciones N° 0052 del 30 de septiembre de 1996 y 0022 del 25 de noviembre del mismo año, mediante las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN negó y confirmó la improsperidad de las excepciones propuestas por la compañía MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A. contra el mandamiento de pago N° 0508 del 21 de agosto de 1996.

Segundo.- Declárase probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la Compañía MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A. contra el mandamiento de pago N° 0508 del 21 de agosto de 1996.

Como consecuencia de lo anterior, deberá cesar toda ejecución contra dicha sociedad, así como también cualquier medida cautelar que se encuentre vigente.

¹ Folios 346 a 560A

Tercero.- Denegar las restantes súplicas de la demanda.

Cuarto.- Sin costas. (...)"

ANTECEDENTES

La sociedad Exportadora Texanal del Caribe Ltda., solicitó a la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, la devolución del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer (1º) bimestre del año 1991, por valor de \$20.070.000.

Para el trámite de la devolución, la mencionada sociedad aportó la Póliza de Cumplimiento N° 108382 del 12 de marzo de 1991, expedida por la compañía MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A antes SEGUROS CARIBE S.A., por valor de \$20.070.000, más los intereses que se llegaren a causar desde que la obligación se hiciera legalmente exigible hasta el pago total de la misma.

La división aludida expidió la Resolución 0374 del 22 de marzo de 1991, mediante la cual ordenó la devolución de la suma solicitada.

El 13 de septiembre del mismo año, la División de Fiscalización expidió el Pliego de Cargos N° 0248 a la sociedad Exportadora Texanal del Caribe Ltda.; el 18 de mayo de 1992, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, profirió la Resolución Sanción por Devolución Improcedente N° 0088, en cuantía de \$20.070.000.

Como consecuencia de lo anterior, la División de Cobranzas profirió el Mandamiento de Pago N° 050.8 del 21 de agosto de 1996, en el que ordenó hacer efectiva la Póliza de Cumplimiento N° 108382 del 12 de marzo de 1991 y ordenó librar orden de pago contra MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A antes SEGUROS CARIBE S.A., por valor de \$20.070.000, más los intereses a que hubiere lugar, aumentados en un 50%, la actualización y costas del proceso².

El 5 de septiembre de 1996, la actora propuso, contra el mandamiento de pago, las excepciones de falta de ejecutoria del título, prescripción de la acción de cobro, falta de título ejecutivo y ausencia de la calidad de deudor solidario, que fueron resueltas el 30 de septiembre de 1996³, mediante la Resolución N° 052, que declaró no probadas las excepciones.

Contra la anterior resolución, la demandante interpuso recurso de reposición en el que solicitó revocar la resolución antes mencionada y, en su lugar, declarar probadas las excepciones. El 25 de noviembre de 1996, la Jefe de la División de Cobranzas expidió la Resolución 0022, que confirmó la resolución impugnada⁴.

LA DEMANDA

La entidad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁵:

² Folios 187 a 188

³ Folios 7 a 22

⁴ Folios 25 a 31

⁵ Folios 12 a 34

“PRIMERA: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución N° 0052 de septiembre 30 de 1.996 mediante la cual se declararon no probadas las excepciones propuestas contra el Mandamiento de Pago N° 0508 (Agosto 21 de 1996) proferido dentro del proceso de cobro administrativo, con el cual la Div. De Cobranzas de la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, pretende hacer efectiva la póliza N° 108382 de Marzo 12 de 1.991 expedida por **SEGUROS CARIBE S.A.** hoy **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.**, tomada por **EXPORTADORA TEXANAL DEL CARIBE LTDA.**

SEGUNDA: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución N°. 0022 de Noviembre 25 de 1.996 de la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, mediante la cual se confirmó en todas sus partes la Resolución N° 0052 de Septiembre 30 de 1.996, desatando así desfavorablemente el recurso de reposición único admitido por la Ley.

TERCERA: Declarar que **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.** anteriormente denominada **SEGUROS CARIBE S.A.** no está obligada a pagar a la Nación la suma de \$20.070.000, más los intereses a que hubiere lugar, aumentados en un 50%, la actualización y costas del proceso, que se pretenden en el Mandamiento de Pago N° 0508 de Agosto 21 de 1.996, por el cual se ordena hacer efectiva la póliza N° 108382 (Marzo 12 de 1991), que garantizó el cumplimiento **“DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES REFERENTE (SIC) A LA DEVOLUCIÓN SALDOS A FAVOR DEL AFIANZADO Y/O TOMADOR PRIMER BIMESTRE DE 1.991 POR ESTAR EXENTO DE PAGO DE IMPUESTOS POR LA LEY. SI DENTRO DE LOS SEIS MESES SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE SEA CONCEDIDA LA DEVOLUCIÓN AL GARANTIZADO, LAS AUTORIDADES DE IMPUESTOS ENTRAN IMPROCEDENTES (sic) EN TODO O EN PARTE EL SALDO A FAVOR DEVUELTO, EL GARANTE RESARCIRÁ A LA NACIÓN – ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES DE BARRANQUILLA DICHO VALOR MÁS LOS INTERESES CORRESPONDIENTES”.**

CUARTA: ORDENAR que se archive el expediente de cobro administrativo, dentro del cual se profirieron los Actos aquí demandados, ello como consecuencia de las Nulidades y demás ordenes que se impartirán.

QUINTA: *ORDENAR que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos demandados y las demás declaraciones, se ordene restituir actualizados, los dineros que haya pagado o llegare a pagar **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.** anteriormente denominada **SEGUROS CARIBE S.A.**, como consecuencia de lo ordenado en el Mandamiento de Pago 0508 de agosto 21 de 1.996, sobre el cual se propusieron las excepciones respectivas y recurso de reposición contra la Resolución que a su turno resolvió desfavorablemente tales excepciones.*

SEXTA: *ORDENAR que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de las resoluciones demandadas y las demás declaraciones, y a manera de restablecimiento del derecho, se condene a la D.I.A.N. a pagar a **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.** anteriormente denominada **SEGUROS CARIBE S.A.**, el valor de los perjuicios sufridos por esta, equivalentes a los gastos y valores pagados para iniciar y llevar hasta su terminación esta acción de nulidad y restablecimiento del derecho con reparación del daño, los pagos hechos por la atención y defensa de los intereses de la Compañía en el cobro administrativo originado del Mandamiento de Pago N° 0508 de agosto 21 de 1.996, el valor de la caución, consecuencias económicas de la constitución de reserva para el rubro de siniestros en curso, la afectación del balance, los valores que en el curso del proceso contencioso la compañía pague por la ejecución de la póliza N° 108382 (Marzo 12 de 1.991.), gastos de transporte, hospedaje, gastos de peritazgo si a ello hubiere lugar, etc., de acuerdo con lo que se pruebe en el proceso o mediante incidente posterior, y las demás que por peritazgo se logren demostrar.*

SEPTIMA: *ORDENAR que como consecuencia de la condena anterior la **U.A.E. D.I.A.N. ADMINISTRACIÓN DE BARRANQUILLA** debe pagar a **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.** anteriormente denominada **SEGUROS CARIBE S.A.** el valor de esos perjuicios actualizados conforme lo dispone el Artículo 178 del C.C.A., debiendo tener en cuenta para ello el índice de precios al consumidor debidamente certificado por el DANE, desde el mes de Agosto de mil novecientos noventa y seis (1.996), índice inicial, y hasta el mes anterior a la ejecutoria del fallo que ponga fin a la controversia.*

OCTAVA: *ORDENAR a la **U.A.E. D.I.A.N. ADMINISTRACIÓN DE BARRANQUILLA** pagar a **MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.** anteriormente denominada **SEGUROS CARIBE***

S.A., los intereses legales del valor histórico de las condenas, desde el mes de agosto de mil novecientos noventa y seis (1.996) hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia, y de ahí hasta que el pago se verifique, intereses moratorios a la tasa máxima legal certificada por la Superintendencia Bancaria.

NOVENA: ORDENAR se dé cumplimiento a lo normado por los Artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo.

DECIMA: Las demás que considere pertinente la Honorable Corporación”.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 3º, 44, 45, 46, 48 y 68 del Código Contencioso Administrativo; 565, 793 literal f), 817, 833, 836, 837, 860 del Estatuto Tributario; 264 de la Ley 223 de 1995; 41 de la Resolución 1794 de 1993; y el párrafo del artículo 6º del Decreto 2314 de 1.989.

Para desarrollar el concepto de la violación propuso lo siguiente:

Señaló que el acto administrativo por medio del cual la entidad demandada impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad Exportadora Texanal del Caribe Ltda. no le fue notificado y, en consecuencia, no pudo ejercer su derecho de defensa. Que el solo acto administrativo sancionatorio y la póliza de seguro no son suficientes para vincular a la aseguradora como deudora solidaria, pues es necesaria la notificación.

Precisó que, de conformidad con el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, prestan mérito ejecutivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible, los actos administrativos ejecutoriados que imponga a favor de la Nación la obligación de pagar una suma líquida de dinero.

Advirtió que es deber de la demandada, dentro del término de vigencia de la póliza, proferir el acto administrativo en el que declare la ocurrencia del siniestro, y no esperar, como en efecto lo hizo, que aquella expire, para disponer que el título ejecutivo de cobro lo conforma la resolución sanción y la póliza de seguro.

Afirmó que el siniestro, improcedencia de la devolución del saldo a favor, se produjo por fuera de la vigencia de la póliza, porque la entidad demandada profirió el acto administrativo 14 meses después de expirada la obligación; que, en consecuencia, la obligación prescribió.

Respecto de la responsabilidad solidaria, dijo que por el pago del tributo responden los terceros que se comprometan a pagar las obligaciones del deudor. Que la póliza se otorgó para responder por una obligación cuando el responsable no lo hace; que en el presente caso, la Administración Tributaria no vinculó al contribuyente responsable sino que procedió directamente contra la aseguradora.

Señaló que, de conformidad con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, la vinculación del deudor solidario debe hacerse mediante la notificación del mandamiento de pago. Que este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 ibídem.

Aludió a los artículos 41 de la Resolución 1794 de 1993 y 1º de la Resolución 4324 de 1995, del Director General de la DIAN, para precisar que en el acto administrativo en que se declara incumplida la obligación tributaria se debe

ordenar la efectividad de la garantía y se debe determinar la obligación de pagar la suma líquida de dinero con la cual se afecte la garantía; que este acto deberá notificarse al garante y al tomador.

Que una vez ejecutoriada la providencia que declara el incumplimiento de la obligación y se ordena hacer efectiva la garantía, se remitirá el expediente para el cobro a la división de cobranzas o recaudación; ese acto junto con el original de la póliza, conformarán el título ejecutivo de la acción de cobro.

Dijo que solicitó a la DIAN el levantamiento del embargo de bienes y el valor de la garantía. Que la entidad manifestó que la garantía no debía constituirse en los términos del inciso 2º del párrafo del artículo 837 del Estatuto Tributario, y procedió a fijar y a incrementar el monto de la deuda, calculada en el transcurso de cinco (5) años.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la entidad demandada, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma⁶.

Respecto de la falta de notificación de la resolución sanción por devolución improcedente, manifestó que la aseguradora, en calidad de garante, es un tercero interesado en las resultas del proceso; que su participación oficial se hace a través de la notificación del mandamiento de pago, tal como lo ordena el artículo 828-1 del Estatuto Tributario. Que solo en ese momento hace parte del proceso.

⁶ Folios 105 a 130

Afirmó que, según el artículo 563 ibídem, vigente para la fecha en que se expidió el mandamiento de pago, los actos administrativos de determinación y discusión no se debían notificar al garante. Que esa era una reglamentación especial, por lo que no era aplicable la remisión a los artículos 44, 48 y siguientes del Código Contencioso Administrativo.

Afirmó que no es cierto que los actos preparatorios y definitivos, base del cobro, carezcan de ejecutoria; que el artículo 6º del Decreto 2304 de 1989 establece que para la responsabilidad futura del garante es suficiente informarle de la notificación del pliego de cargos o del requerimiento especial proferidos contra el afianzado.

Que la Administración cumplió estrictamente con lo señalado en el Estatuto Tributario, vigente para la época y, en consecuencia, no puede considerarse que vulneró el artículo 29 de la Constitución Nacional.

Precisó que el título ejecutivo derivó de la ocurrencia del siniestro, esto es, a partir del momento en que se declaró improcedente la devolución del saldo a favor solicitado por la Exportadora Texanal del Caribe Ltda.

Respecto de la resolución sanción, advirtió que esta no debía notificarse dentro del término de vigencia de la póliza, porque no existía disposición legal que así lo dispusiera.

En cuanto a la prescripción, dijo que no es aplicable el artículo 1081 del Código de Comercio, dado que en materia tributaria existe norma especial, artículo 817 del Estatuto Tributario, que determina que los mayores valores u

obligaciones determinados en actos administrativos prescriben en cinco (5) años.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 23 de julio de 2009⁷, el Tribunal Administrativo del Atlántico anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó cesar toda ejecución adelantada con base en el Mandamiento de Pago N° 0508 del 21 de agosto de 1996.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Después de transcribir sentencias del Consejo de Estado, referidas al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, precisó que el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones sino la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes o responsables; que no puede aceptarse que la simple comunicación remitida por la Administración a la compañía aseguradora, sobre la existencia de los actos previos a la definición de tales obligaciones, como eran el requerimiento especial y el pliego de cargos practicados a cargo de la sociedad contribuyente, sirvan para constituir el título ejecutivo que permita exigir válidamente de la compañía aseguradora el cumplimiento de la obligación, pues esta sólo surge y se hace exigible cuando exista el acto definitivo de liquidación de revisión y/o resolución sanción, debidamente notificado a la parte de quien se pretende exigir el pago de la obligación determinada en dichos actos⁸.

⁷ Folios 346 a 560A

⁸Exp 9987 de 2000, C.P. Dra Ligia López Díaz

Dijo que para configurar el título ejecutivo que surge como consecuencia de la declaratoria de improcedencia de la devolución, debe probarse la notificación del acto definitivo, es decir, la resolución sanción, porque es a partir de esa manifestación de voluntad de la Administración que la aseguradora conocerá el monto de la obligación que contractualmente se obligó a garantizar, no siendo suficiente el simple aviso del pliego de cargos o del requerimiento especial, en el que no se determina la responsabilidad del garante ni la exigibilidad de la deuda.

Que, en efecto, el aviso se refiere a la eventualidad de la responsabilidad, mientras que para el proceso de cobro la ley exige la ejecutoria del acto administrativo, que en el presente caso es la sanción por devolución improcedente.

Afirmó que en el *sub examine* está probado que la entidad demandada omitió la notificación de la resolución sanción por devolución improcedente proferida a la Exportadora Texanal del Caribe Ltda., circunstancia que permite colegir la constitución indebida del título ejecutivo, por carencia del acto previo de vinculación del deudor solidario.

Respecto de las restantes pretensiones de la demanda, relacionadas con el pago de perjuicios equivalentes a los gastos en que incurrió la demandante en este proceso, advirtió que no obra prueba de que tales erogaciones se hubieran causado, de tal manera que no procede su análisis y que el reconocimiento de las costas no procede porque la entidad demandada no asumió una conducta que la hiciera merecedora de tal sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la DIAN interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, negar las súplicas de la demanda⁹.

Manifestó que la Administración Tributaria se ciñó a lo establecido en el artículo 6º del Decreto 2314 de 1989, que ordenaba comunicar, mediante aviso, a la aseguradora, que a su afianzado se le habían expedido los actos preparatorios y la sanción por devolución improcedente, como en efecto lo hizo, quedando bajo su responsabilidad el seguimiento de la actuación administrativa surtida a la Exportadora Texanal del Caribe Ltda.

Indicó que la vinculación al proceso de cobro y la expedición y la posterior notificación de la resolución sanción por devolución improcedente se realizó conforme con lo establecido en los artículos 828, 670 y 565 del Estatuto Tributario, y que, una vez ejecutoriado el acto administrativo sancionatorio, éste, junto con la póliza constituían el título ejecutivo en contra del garante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda¹⁰.

La **entidad demandada** reiteró los argumentos expuestos en el escrito de contestación de demanda y en el recurso de apelación¹¹, e insistió en que, según el parágrafo del artículo 6º del Decreto 2314 de 1989, vigente al momento de expedición de la resolución sanción y del mandamiento de pago, para efectos de la responsabilidad del garante, era suficiente el aviso

⁹ Folios 563 a 566

¹⁰ Folios 399 a 412

¹¹ Folios 390 a 393

de que se había notificado el requerimiento especial al afianzado, por parte de la Administración Tributaria.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide si son nulos los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla declaró no probadas las excepciones de falta de título ejecutivo, de ejecutoria del título ejecutivo, de prescripción de la acción de cobro y de calidad de deudor solidario, interpuestas por la demandante contra el Mandamiento de Pago 0508 del 21 de agosto de 1996.

El problema jurídico se contrae a determinar si hay lugar a declarar probada la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo por no haberse notificado a la aseguradora la Resolución Sanción por Devolución Improcedente N° 0088 del 18 de mayo de 1992, proferida a la sociedad Exportadora Texanal del Caribe Ltda.

En el asunto *sub júdice* se encuentran probados los siguientes hechos:

- La sociedad Exportadora Texanal del Caribe Ltda. solicitó a la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla la devolución del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer (1º) bimestre de 1991, por la suma de \$20.070.000.

- Para los trámites de la devolución, la referida sociedad suscribió con Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A. antes Seguros Caribe S.A. la póliza de cumplimiento N° 108382 del 12 de marzo de 1991, por la suma de \$20.070.000.
- Posteriormente, la División de Fiscalización profirió el Pliego de Cargos N° 0248 del 13 de septiembre de 1991; el 18 de mayo de 1992, la División de Liquidación expidió la Resolución Sanción por Devolución Improcedente N° 0088.
- El 21 de agosto de 1996, la División de Cobranzas de la Administración antes mencionada libró el Mandamiento de Pago N° 0508, contra la sociedad Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A. antes Seguros Caribe S.A., por la resolución sanción por devolución improcedente N° 088 del 18 de mayo de 1992, más los intereses moratorios a que hubiere lugar, aumentados en un 50%, actualización, gastos y costas del proceso y ordenó hacer efectiva la Póliza de Cumplimiento N° 108382 del 12 de marzo de 1991.
- El mencionado mandamiento de pago fue notificado por correo el 9 de septiembre de la misma anualidad.
- El 5 de septiembre de 1996, la actora propuso las excepciones de falta de título ejecutivo y de ejecutoria, prescripción de la acción de cobro y calidad de deudor solidario.
- El 30 de septiembre de 1996, la división antes aludida profirió la Resolución N° 0052 mediante la cual declaró

no probadas las excepciones y ordenó seguir adelante con la ejecución¹².

- El 29 de octubre del mismo año, la actora interpuso recurso de reposición contra la resolución citada, resuelto mediante la Resolución N° 0022 del 25 de noviembre de 1996, que confirmó el acto administrativo impugnado¹³.

Según lo argumentó la actora, la falta de ejecutoria y la falta del título ejecutivo tienen por causa el hecho de que la Administración Tributaria omitió la notificación de la resolución sanción por devolución improcedente, expedida a su afianzada.

En criterio de la entidad demandada, la actuación administrativa se ajustó a derecho, toda vez que a Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A., antes Seguros Caribe S.A., no era menester notificarle el pliego de cargos ni la resolución sanción por devolución improcedente, porque no hace parte del proceso, de conformidad con el parágrafo único del artículo 6° del Decreto 2314 de 1989. Que su responsabilidad inició con la notificación del mandamiento de pago, tal como lo establece el artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

Para resolver, la Sala advierte que adoptará el criterio expuesto en anteriores oportunidades al resolver asuntos similares al aquí planteado¹⁴.

¹² Folios 7 a 22

¹³ Folios 25 a 31

¹⁴ Sentencias de 14 de febrero de 1997, exp. 7991, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos; 12 de septiembre de 2002, exp. 12644 y 10 de marzo de 2005, exp. 14325, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; 12 de mayo de 2005, exp. 13824, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; 8 de octubre de 2009, exp. 16483 y 13 de junio de 2011, exp. 17374, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 20 de junio de 2013, exp. 19354, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

Según el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, cuando el contribuyente o responsable presentaba con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la administración de impuestos, dentro de los cinco (5) días siguientes debía hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía debía tener una vigencia de seis (6) meses. Y si dentro de ese lapso la Administración Tributaria practicaba requerimiento especial o pliego de cargos por improcedencia, el garante sería solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, las cuales se harían efectivas, junto con los intereses correspondientes, una vez quedara en firme, en la vía gubernativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si éste se produce con posterioridad a los seis (6) meses.

Por su parte, el artículo 828 del mencionado Estatuto señala cuales títulos ejecutivos prestan mérito ejecutivo, así:

“ARTICULO 828. TITULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales (...)."

(Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se establece que prestan mérito ejecutivo, entre otros, las garantías y cauciones otorgadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

En el caso de devoluciones con garantía, al interpretarse en forma armónica las disposiciones contenidas en los artículos 828 numeral 4 y 860 del Estatuto Tributario, se advierte que 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 devolución y ordena el reintegro. Para que dicho acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar ejecutoriado, esto es, que se cumpla respecto de él alguno de los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 *ibídem*.¹⁵

El artículo 829 del Estatuto Tributario, establece:

¹⁵ El artículo 829 del Estatuto Tributario prevé que los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados cuando contra ellos no procede recurso alguno, cuando se vence el término para interponer los mismos y no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma, cuando se renuncia expresamente o se desista de los mismos y cuando los interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva.

“Art. 829. Ejecutoria de los actos.

Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

- 1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.*
- 2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.*
- 3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y*
- 4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso”.*

En ese sentido, para que la resolución que declara la improcedencia de la devolución, sirva de título ejecutivo para el cobro coactivo, es necesario que esté ejecutoriada y junto con la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de fundamento para el mandamiento de pago.

La Sala evidencia que en el expediente no hay prueba de la notificación a Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A. antes Seguros Caribe S.A. de la Resolución N° 0088 del 18 de mayo de 1992, por medio de la cual la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad Exportadora Texanal del Caribe Ltda., a pesar del interés que le asistía como garante, pues, es evidente que los efectos del acto sancionatorio se extendían a ésta, pues con dicho acto se procuraba la efectividad de la póliza que garantizaba la devolución.

Así las cosas, se ajusta a derecho la posición del *a quo*, en la providencia apelada, al concluir que al no haberse notificado a la actora la resolución que impuso la sanción a Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A., antes Seguros Caribe S.A., no le era exigible y, por lo mismo, carecía de uno de los requisitos indispensables para conformar el título ejecutivo, fundamento del mandamiento de pago proferido por la Administración Tributaria.

Respecto del argumento de la DIAN en el sentido de que el aviso previsto en el párrafo único del artículo 6º del Decreto 2314 de 1989 reemplazaba la notificación, esta Sala reitera que tal aviso se refería a la eventualidad de la responsabilidad, mientras que para recuperar lo indebidamente devuelto a través del procedimiento administrativo de cobro, la ley exige la ejecutoria del acto administrativo que, como se indicó, en el presente caso es la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente.

En cuanto al argumento relacionado con la inaplicabilidad de los artículos 44 y 48 del Código Contencioso Administrativo en materia tributaria, la Sala precisa que si bien es cierto que el Estatuto Tributario consagra un régimen especial en materia de notificaciones, el artículo 1º del Código Contencioso Administrativo establece que los aspectos no previstos en las leyes especiales se regirán por las disposiciones que este Código contiene.

En este punto cabe anotar que el tema de la inoponibilidad o ineficacia, como consecuencia de la irregularidad de la notificación, no se encuentra regulado en el Estatuto Tributario; entonces, en este aspecto se aplica el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo, situación que no ocurre frente al artículo 44 del mismo, dado que esta norma prevé la notificación personal de los actos administrativos, la cual se encuentra regulada por el artículo 569 del Estatuto Tributario.

Así pues, la DIAN no integró en debida forma el título ejecutivo que sirvió de base para la expedición del mandamiento de pago librado en contra de la compañía Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A. antes Seguros Caribe S.A.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A. contra la DIAN.

Segundo: RECONÓCESE personería para actuar como apoderada de la parte demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder otorgado, visible en el folio 394.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ