CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

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

Radicación:	**17001-23-33-000-2014-00329-01**
No. Interno:	**22667**
Asunto:	**Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho**
Demandante:	**SEGUROS DEL ESTADO S.A.**
Demandado:	**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

Sanción por devolución improcedente IVA 6° BIM 2009
FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de octubre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda[1].

ANTECEDENTES

El 18 de enero de 2010, el señor William Faustino Acosta Calderín presentó, en forma electrónica, la declaración del Impuesto sobre las ventas (IVA) del sexto bimestre de 2009, con un total de saldo a favor de $14.196´866.000[2].

El 20 de enero de 2010, Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento No. 42-43-101000553, para garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la devolución del impuesto sobre las ventas, correspondiente al sexto período del 2009, en la que el afianzado es el señor William Faustino Acosta Calderín, en calidad de contribuyente y el beneficiario es la

El 21 de enero de 2010, la contribuyente solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor[3], con la petición de devolución presentó la referida póliza de cumplimiento.[4]

Mediante la Resolución 85 del 1 de febrero de 2010, la DIAN devolvió al señor William Faustino Acosta Calderín la suma de $4.180´883.000[5].

Previo requerimiento especial de 23 de noviembre de 2011[6], mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 102412012000059 de 16 de agosto de 2012, la DIAN modificó la citada declaración de IVA del sexto bimestre de 2009. Determinó un saldo a pagar de $6.703´293.000[7].

La liquidación oficial de revisión fue comunicada a Seguros del Estado mediante oficio de 21 de agosto de 2012[8]. Así mismo, la DIAN informó a la Aseguradora que dentro del proceso de revisión de la declaración privada el garante podía intervenir como litisconsorte facultativo.

El señor William Faustino Acosta Calderín y Seguros del Estado interpusieron recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el 17 de octubre de 2012 y el 28 de septiembre de 2012, respectivamente. Acto que fue confirmado mediante Resolución 900.383 de 26 de agosto de 2013.[9]

Previa expedición del pliego de cargos[10], comunicado a Seguros del Estado[11], mediante Resolución 102412013000066 de 15 de abril de 2013, la DIAN sancionó al señor William Faustino Acosta Calderín por devolución y/o compensación improcedente y le ordenó reintegrar los $4.180.833.000, más los intereses moratorios correspondientes, aumentados en un 50 %. Al tiempo que, vinculó solidariamente como responsable a Seguros del Estado S.A[12].

---

[3] Folios 7 a 9 c.a.1.
[4] Folios 78 y 81 c.p.1.
[5] Folio 64 c.p. 2.
[6] Folios 114 a 162 c.p. 1.
[7] Folio 45 c.p. 1.
[8] Folio 66 (revés) c.a. 1.
[9] Folios 61 a 81 c.a.
[10] Folios 12 a 15 c.a. 1.
[11] Folios 56 a 57 c.a. 1.
[12] Folios 43 a 52 c.p. 1.

El 22 de mayo de 2013, Seguros del Estado S.A. presentó recurso de reconsideración contra la decisión anterior y solicitó que se *"REVOQUE en todas sus partes la Resolución Sanción No. 102412013000066 de fecha 15 de abril de 2016, así como sus actos preparatorios, anteriores y futuros"*[13].

Mediante auto No. 2073 del 18 de julio de 2013, la DIAN admitió el recurso de reconsideración interpuesto por Seguros del Estado S.A. contra la resolución sanción por devolución y/o compensación improcedente, notificada el 17 de abril de 2013, por concepto de impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del 2009[14].

Mediante Resolución 900.096 de 23 de abril de 2014, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la Aseguradora y confirmó el acto recurrido.[15] Este acto fue notificado por edicto desfijado el 22 de mayo de 2014[16].

DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

> *"**1.** Que declare la Nulidad la Resolución Sanción No. 102412013000066 del 15 de abril de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.*
>
> ***2.** Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 900.096 del 23 de abril de 2014, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 22 de mayo de 2014 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN Manizales, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción No. 102412013000066 del 15 de abril de 2013.*
>
> ***3.** Que a título de restablecimiento del derecho se declare que Seguros del Estado S.A., no está obligada a pagar suma alguna de dinero a la DIAN como consecuencia de la expedición de la póliza de cumplimiento No. 42-43-1000553.*
>
> ***4.** Que a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución inmediata de los dineros que SEGUROS DEL ESTADO S.A., haya pagado o deba pagar a la DIAN en el evento de adelantar un cobro coactivo en virtud de éstas injustas actuaciones.*

---

[13] Folios 66 a 76 c.p. 1.
[14] Folio 59 c.a. 1.
[15] Folios 53 a 64 c.p. 1.
[16] Folios 64 a 65 c.p. 1.

5. *En el evento de haberse impuesto alguna medida cautelar por parte de la DIAN en virtud del cobro coactivo, se ordene el levantamiento de las mismas a la luz del artículo 837 del Estatuto Tributario.*

6. *Que se condene en costas y gastos procesales a la DIAN.*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 670, 828 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1079 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso

En los procesos por improcedencia de devolución de impuestos se debe notificar al garante el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y la resolución sanción. Con la notificación de la liquidación oficial de revisión, el garante es solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, de conformidad con el artículo 860 del E.T.

Como el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión no fueron notificados a la Aseguradora, se constituye la causal de nulidad prevista en el artículo 730 del E.T., pues dichos actos sirvieron de fundamento para proferir la resolución sanción demandada. Por tanto, existe violación al derecho de defensa y el debido proceso de la demandante.

Por las mismas razones, la sanción fue expedida con falsa en motivación, si se tiene en cuenta que los fundamentos de la decisión fueron expuestos en el pliego de cargos y, en ese sentido, la falta de notificación del mismo, impidió controvertirlos.

Expedición irregular de la resolución sanción

La Resolución Sanción No. 102412013000066 del 15 de abril de 2013 omitió señalar, de manera clara: (i) cuál es la sanción que impuso al contribuyente; (ii) cuál es la vinculación de Seguros del Estado S.A. en todo el proceso y, (iii) cuál es la orden que debe cumplir la Aseguradora.

En la parte resolutiva de la decisión no se dio instrucción a cargo de Seguros del Estado S.A., ni ordenó hacer efectiva la póliza de cumplimiento de disposiciones legales expedida, al punto que ni siquiera ordenó la notificación en aras de garantizar los derechos al debido proceso y de defensa.

Lo anterior cobra relevancia, si se tiene en cuenta que, conforme con el artículo 828 del E.T., prestan mérito ejecutivo 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.

Luego, el acto administrativo que pretenda ser reconocido como declaratoria de siniestro para obtener la afectación de la póliza debe contener la declaratoria de incumplimiento de la obligación, la orden de afectar la póliza y la cuantía que corresponde pagar a la aseguradora.

La Resolución Sanción imparte órdenes, las que, en principio, podrá ejecutar la Administración, sin embargo, en el anexo explicativo de dicho acto administrativo la DIAN señala nuevas órdenes, lo cual rompe con el principio del *non bis in ídem.*

Firmeza de la declaración tributaria

Como el requerimiento especial no se notificó a la Aseguradora, la declaración de IVA del sexto bimestre del año 2009 adquirió firmeza frente a la actora.

Para el efecto citó, las sentencias del 27 de febrero de 2014 y del 17 de julio de 2014, proferidas por el Tribunal Administrativo de Santander, según las cuales la obligación para la Aseguradora solo surge desde que el acto definitivo de la resolución sanción es notificado en debida forma.

Indebida tasación de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento

En la resolución sanción por devolución improcedente la DIAN pretende el pago de $4.180´833.000, correspondiente a la suma devuelta de forma improcedente; más los intereses moratorios, estos últimos aumentados en un 50%.

No obstante, el valor asegurado para garantizar la procedencia de la devolución es de $4.180´883.000.

Independientemente de cuál sea el valor de la sanción o de los intereses moratorios, la DIAN no puede obligar a la Aseguradora a responder por una cifra superior al valor asegurado. Esto, por cuanto el artículo 1079 del Código de Comercio establece que la Aseguradora no está obligada a responder sino hasta concurrencia de la suma asegurada. Por consiguiente, la posible afectación de la póliza se limita a la suma de $4.180´883.000.

Expiración de la vigencia de la póliza

La liquidación oficial de revisión fue proferida por fuera de la vigencia de la póliza No. 42-43-101000553, de manera que no era posible imponer cargas a la aseguradora respecto del proceso de determinación de impuesto, porque desde el 22 de marzo de 2012, la póliza expiró.

Por tanto, según el artículo 860 del E.T. la acción de la administración para hacer exigible la póliza, caducó, pues la resolución sanción fue expedida y notificada al contribuyente y a Seguros del Estado S.A. por fuera de la vigencia de la póliza, concretamente, 5 meses después de que expiró.

La calidad de deudor solidario de la actora

Seguros del Estado es garante de unas obligaciones tributarias, que no la convierten en contribuyente y solo es responsable frente a las obligaciones amparadas en la póliza, que constituye una relación jurídica definida por el contrato de seguro y un

límite de responsabilidad económica exigible a la Aseguradora, de acuerdo con lo previsto en el artículo 860 del E.T.

El garante goza de las mismas garantías procesales que tiene el contribuyente y, por consiguiente, tiene derecho a que le notifiquen el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y las resoluciones que resuelven los recursos interpuestos por el contribuyente y por el garante. Lo anterior tiene como objeto garantizar el derecho de defensa y contradicción del garante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[17]:

Violación del debido proceso

Si bien en el Estatuto Tributario no existe norma que obligue a la DIAN a vincular formalmente al deudor solidario al proceso sancionatorio, en el caso particular de la sanción por devolución improcedente, cuya solicitud ha sido respaldada por garantía, la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN exigen la notificación del acto de imposición de la sanción al contribuyente y al deudor solidario o garante. Por lo tanto, para vincular solidariamente al garante la DIAN está en la obligación de notificar el acto mediante el cual se impone la sanción al deudor principal, para de esta manera poder constituir en debida forma el título ejecutivo contra el garante.

La sanción es la que genera la exigibilidad de las obligaciones garantizadas. Al notificarse debidamente el acto sancionatorio, Seguros del Estado se hizo responsable de dichas obligaciones.

En el presente caso se encuentra demostrado que a la sociedad Seguros del Estado S.A. se le notificó la resolución sanción el 17 de abril de 2013. Hecho que no ha sido objeto de debate, pues la Aseguradora así lo afirmó tanto en el recurso de reconsideración como en el escrito inicial (hecho 2).

---

[17] Folios 100 a 106 c. p.

No existe falsa motivación, pues en la resolución sanción se dejaron plasmados los antecedentes que originaron el acto sancionatorio, aunado a que en el proceso de determinación, en donde se profirió la liquidación oficial, a Seguros del Estado S.A. se le notificaron todas las actuaciones proferidas dentro del proceso.

Expedición irregular

El anexo de la resolución que impone la sanción, contiene toda la estructura del acto administrativo, incluido, el resuelve, según el cual, se ordenó al contribuyente el reintegro de la suma de $4.180´833.000 con los intereses moratorios, aumentados en un 50 %, así como la vinculación solidaria como responsable al garante Seguros del Estado S.A., por las obligaciones garantizadas. Por lo tanto, se encuentra claramente determinada la calidad en que se vinculó a la Aseguradora, en los términos de la póliza de cumplimiento.

Ahora bien, la resolución sanción prestará mérito ejecutivo una vez la decisión que se adopte en el medio de control de la referencia quede en firme.

Adicionalmente, en el anexo explicativo no se crearon nuevas cargas, como lo manifiesta el demandante, en la medida en que el anexo explicativo es el acto administrativo en sí mismo, sin embargo, la primera hoja es producto del aplicativo que arroja el sistema "Gestor", para efectos de control interno de la DIAN.

Indebida tasación de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento

La garantía de que trata el artículo 860 del E.T. tiene una vigencia de dos años y si dentro de ese lapso la DIAN notifica la liquidación oficial de revisión, el garante es solidariamente responsable de la obligación garantizada, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución junto con los intereses correspondientes. Dicha solidaridad se produce cuando el acto que determina la sanción, que es cuando se configura el siniestro, se notifica al garante.

En la póliza, Seguros del Estado S.A. se comprometió a responder no solo con las sumas que resultaran devueltas improcedentemente, sino también de los intereses y

sanciones aplicables a la improcedencia de la devolución, pues el límite a que hace referencia, se aplica solo al reintegro de las sumas devueltas improcedentemente.

Expiración de la vigencia de la póliza

En la póliza de cumplimiento se estableció que la garantía pactada tendría vigencia de dos años, si dentro de ese lapso la administración practicaba el requerimiento especial o pliego de cargos por improcedencia.

En ese orden ideas, la vigencia de la póliza de cumplimiento comprende desde el 21 de enero de 2010 hasta el 21 de marzo de 2012 y, el requerimiento especial impuesto sobre las ventas No. 1023822011000088 de 23 de noviembre de 2011, fue comunicado y se envió copia a Seguros del Estado S.A. el 28 de noviembre de 2011, es decir, dentro de la vigencia de la póliza.

Finalmente, la DIAN solicitó que: (i) en caso de acceder a las súplicas de la demanda, los efectos de la decisión solo se prediquen respecto de Seguros del Estado S.A. y no del deudor principal, señor William Faustino Acosta Calderín y, (ii) no condenar en costas, en la medida que la controversia planteada es un asunto de carácter tributario, por lo tanto, de carácter público.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así[18]:

De acuerdo con las condiciones expuestas en la póliza de seguros No. 42-43-101000553 del 20 de enero de 2010, cuyo tomador fue el señor William Faustino Acosta Calderín, se probó que era exigible por parte de la DIAN.

Lo anterior porque, en la póliza se acordaron condiciones diferentes a las previstas en la ley vigente para la época, que habilitaron la vigencia de la póliza si dentro de los

[18] Folios 248 a 261 c.p.

dos años siguientes se practicaba el requerimiento especial o el pliego de cargos por improcedencia, como en efecto ocurrió.

No se probó la vulneración al debido proceso administrativo ni la falsa motivación del acto administrativo demandado, porque: (i) la DIAN no estaba en la obligación de notificar el pliego de cargos en contra del contribuyente señor William Faustino Acosta Calderín a Seguros del Estado S.A., en tanto que responde como garante no como deudor solidario y, (ii) la resolución sanción fue debidamente motivada y sus consideraciones coinciden con las del pliego de cargos proferido en contra del contribuyente.

Si bien, la resolución sanción No. 102412013000066 del 15 de abril de 2013 presentó algunos defectos, el acto administrativo debe interpretarse integralmente, esto es, junto con el anexo explicativo del acto administrativo que hace parte integral de este. De hecho, en el anexo se ordenó la vinculación de la compañía aseguradora, indicó el monto por el que debía responder y se le notificó, de manera que Seguros del Estado S.A. pudo hacer valer su derecho de defensa mediante el recurso de reconsideración que procedía contra el acto administrativo.

La póliza de seguros garantizó el monto objeto de devolución, como el valor de la sanción y los intereses moratorios, es por esa razón que Seguros del Estado S.A. debe responder por la totalidad de la obligación.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante, en los términos del artículo 188 del CPACA y fijó agencias en derecho por valor de $ 20´904.165 a favor de la DIAN.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:[19]

Notificación de la liquidación oficial de revisión- Expiración de la vigencia de la póliza

[19] Folios 264 a 277 c.p.

Conforme con el artículo 860 del E.T. la liquidación oficial de revisión debe ser notificada dentro de la vigencia de la póliza, no obstante, la resolución de liquidación oficial de revisión fue proferida y notificada de manera extemporánea al contribuyente y a Seguros del Estado S.A., si se tiene en cuenta que: (i) el 20 de enero de 2010, se expidió la póliza de cumplimiento de disposiciones legales; (ii) la DIAN tenía hasta el 21 de marzo de 2012, para proferir y notificar la liquidación oficial de revisión al garante y al contribuyente; (iii) solo el 16 de agosto de 2014, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión.

Por lo anterior, expiró la posibilidad de la DIAN para continuar con el proceso de determinación que fundamenta la resolución sanción y no es posible imponer cargas a la aseguradora, derivadas de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales, porque el contrato de seguros finalizó la cobertura por terminación de la vigencia de la póliza.

Violación del debido proceso - notificación del pliego de cargos

La resolución sanción tiene como fundamento el pliego de cargos proferido de manera previa por la Administración, por lo que debía ser notificado a Seguros del Estado S.A. a efecto de controvertir las motivaciones ahí expuestas.

Seguros del Estado S.A. es garante de unas obligaciones tributarias, pero no por ello se convierte en contribuyente, de manera que la responsabilidad y vinculación están limitadas a las obligaciones que de su calidad se desprenden.

La exigencia de que la DIAN notifique a la aseguradora de todos los actos administrativos no es un capricho, es una exigencia y obligación de la Administración, que estableció la Dirección Jurídica de la entidad, en el Oficio 021296 de 29 de marzo de 2012.

Falsa motivación de la resolución sanción

En síntesis, reiteró los mismos argumentos expuestos en el anterior cargo, esto es, que los fundamentos de la resolución sanción fueron expuestos en el pliego de cargos y, dado que la Aseguradora no conoció dichas motivaciones que terminaron con la imposición de la sanción, resulta falsamente motivada.

Falta de pronunciamiento en el trámite de primera instancia

Los cargos por desconocimiento del derecho a la defensa, formulado en el numeral primero del escrito de demanda, ni el cargo por expedición irregular, expuesto en el numeral 3 de la demanda, merecieron algún pronunciamiento en la sentencia de primera instancia.

Violación del artículo 1079 del Código de Comercio- límite de la responsabilidad de la Aseguradora

Seguros del Estado asumió el riesgo hasta el valor asegurado en la póliza por $4.181´833.000, que es el límite de responsabilidad económica de la demandante de conformidad con lo previsto en los artículos 860 del E.T. y 1079 del Código de Comercio.

Mediante sentencia C-1201 de 2013 la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 828-1 del E.T., en dicha providencia precisó la necesidad de vincular al deudor solidario al proceso de determinación del tributo. Es así, como resulta razonable concluir que las aseguradoras en su calidad de garantes están llamadas a responder por las obligaciones y deberes tributarios del contribuyente en concordancia con las normas especiales relativas al seguro de cumplimiento.

El Tribunal desconoció lo señalado en la sentencia de 21 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado[20], en la que se señaló que las aseguradoras no son deudoras solidarias y, por lo tanto, tienen un límite de responsabilidad económica frente a la Administración, que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro.

[20] C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

TRÁMITE PROCESAL

La Sección Primera del Consejo de Estado, en auto del 15 de marzo de 2016[21], admitió el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de Seguros del Estado S.A., contra la sentencia del 19 de octubre de 2015, proferida por la Sala de Oralidad del Tribunal Administrativo de Caldas y, el 10 de abril de 2016, corrió traslado a las partes para alegar de conclusión[22].

El 26 de mayo de 2016 la apoderada de Seguros del Estado S.A. solicitó remitir el proceso de la referencia a la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en atención al carácter tributario del asunto[23].

En auto del 19 de agosto de 2016, el despacho sustanciador avocó el conocimiento del asunto de la referencia[24].

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de la apelación[25].

La **demandada** reiteró, en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda[26].

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo de primera instancia, por las siguientes razones[27]:

El criterio para determinar si la aseguradora es solidariamente responsable está definido en que dentro de los dos años de vigencia de la garantía se hubiese notificado la liquidación oficial de revisión, situación que ocurrió el 18 de agosto de 2012, razón por la cual, en principio, dicha garantía ya había expirado, empero, la

[21] Folio 4 c.p.
[22] Folio 9 c.p.
[23] Folio 43 c.p.
[24] Folio 80 c.p.
[25] Folios 34 a 42 c. p. 2.
[26] Folios 45 a 49 c. p. 2.
[27] Folios 52 a 69 c. p. 2.

póliza de seguro 42-43-101000553 del 20 de enero de 2010, acordó condiciones diferentes a las previstas en la ley vigente, porque estableció como requisito para que operara la garantía que dentro de los dos años se practicara el requerimiento especial o el pliego de cargos por improcedencia, como en efecto ocurrió en el caso concreto.

No existe violación al debido proceso por no haberse notificado a la Aseguradora el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, toda vez que la contribuyente es la llamada a ejercer el derecho de defensa en el proceso de determinación oficial. En consecuencia, la declaración privada no está en firme.

Conforme con las normas del Estatuto Tributario y la jurisprudencia vigente, la DIAN no estaba en la obligación de notificar el pliego de cargos a la Aseguradora, en tanto que para confirmar el título ejecutivo solo es necesario notificar la resolución que impone la sanción al contribuyente.

En cuanto a la motivación de los actos demandados, los argumentos expuestos no responden a la causal de nulidad invocada, por el contrario, la resolución sanción sí fue motivada y tiene correspondencia con los motivos expuestos en el pliego de cargos.

En general, reiteró las motivaciones del Tribunal Administrativo de Caldas para negar las súplicas de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina:

- Si Seguros del Estado S.A. tiene la calidad de deudor solidario en relación con los actos administrativos demandados.
- Si la DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa de la Aseguradora, por la falta de notificación de los actos administrativos proferidos en el proceso de determinación oficial de la declaración de IVA del 6° bimestre de 2009, presentada por el señor William Faustino Acosta Calderín frente a la garante.

- Si está en firme la declaración privada mencionada,
- Si la resolución sanción fue expedida de manera irregular y con falsa motivación.
- Y, si son nulos los actos administrativos demandados por exceder el límite de responsabilidad de la Aseguradora, al determinar la sanción por devolución improcedente a su cargo en calidad de deudor solidario.

Para resolver, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 13 de julio de 2017, en la que se estudió un caso similar entre las mismas partes.[28]

La Sala advierte que en este caso, estudiará en conjunto los cargos primero, segundo y cuarto (expedición irregular) del recurso de apelación en relación con la violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 860 del Estatuto Tributario, por lo tanto, resulta necesario analizar la calidad de deudor solidario de la actora, la presunta violación del debido proceso, la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 6 de 2009, esto último, en razón a la alegada ausencia de notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración, para posteriormente abordar la vigencia de la póliza de seguros No. 42-43-101000553.

En capítulo aparte del análisis se estudiará a la violación del artículo 1079 del Código de Comercio y el límite de responsabilidad de la aseguradora, expuesto en el cargo quinto del recurso de apelación.

Para posteriormente hacer referencia a los cargos por falsa motivación y expedición irregular de la resolución sanción.

Teniendo en cuenta lo anterior, los cargos se analizarán en forma conjunta, para lo cual se hace el siguiente estudio:

El artículo 670 del Estatuto Tributario en su redacción para el momento en que acaecieron los supuestos fácticos del caso que se estudia[29], establecía que las devoluciones o compensaciones de las declaraciones del impuesto sobre la renta y

[28] Exp. No. 22184, C.P. Milton Chaves García.
[29] Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

complementarios y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituían un reconocimiento definitivo a su favor. De manera que la Administración podía rechazar o modificar el saldo a favor devuelto o compensado mediante liquidación oficial de revisión e igualmente podía imponer sanción por devolución improcedente.

Por consiguiente, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un cincuenta por ciento (50%). Esta sanción debe imponerse dentro del término de dos años, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

La mencionada norma también disponía que cuando la devolución se obtenía utilizando documentos falsos o mediante fraude, se estaba expuesto a la imposición de una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

El artículo 860 del Estatuto Tributario,[30] vigente para la época de los hechos[31], preveía que cuando con la solicitud de devolución, el contribuyente o responsable presenta una garantía a favor de la Nación, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración debía entregar el cheque, título o giro dentro de los 10 días siguientes.

Además, disponía que si dentro del término de vigencia de la garantía, que era de dos años, la Administración notificaba la liquidación oficial de revisión, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente. Estas obligaciones se hacen efectivas una vez queden en firme, ante la Administración o la Jurisdicción, la liquidación oficial o la sanción por improcedencia de la devolución.

---

[30] *"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."*
[31] Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

En la sentencia de 27 de agosto de 2015[32], 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 siguiente[33]:

> *"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 que[34]:

> *"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 derecho[35], pues en esos casos la entidad que*

---

[32] Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramirez
[33] Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez
[34] Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez.
[35] Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.

expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente"[36].

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.[37]

3.4. De otra parte el numeral 4 del artículo 828 del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo 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.

Así las cosas, hecha una interpretación entre los artículos 828 numeral 4 y 860 ibídem, 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 devolución y ordena el reintegro.

3.5. La Sección Cuarta ha precisado que 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 es el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción***[38]*, como en efecto ocurrió en el presente caso que Seguros del Estado S.A. fue notificado de la resolución sanción el 8 de junio de 2011, e interpuso recurso de reconsideración*[39]*".* Destaca la Sala

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[40]. No obstante, mediante Oficio 1102012412012-0335 de 21 de agosto de 2012 [017725], la DIAN comunicó a la actora la liquidación oficial de revisión, al punto que el 28 de septiembre de 2012, el apoderado de Seguros del Estado S.A. presentó recurso de reconsideración[41].

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,

---

[36] Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.
[37] Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[38] 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.
[39] Fl. 64 c.a.1
[40] 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.
[41] Folio 66 c.a. 1. (revés)

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.[42]

Lo anterior, porque en los casos de devolución amparados 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.[43]

Como se precisó, los cargos se sustentan en la falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora. No obstante, como se dijo en la sentencia transcrita anteriormente, lo que es objeto de notificación son los actos sancionatorios. Por lo tanto, no se evidencia violación al debido proceso y, por ende, la falta de notificación de los mencionados actos a la Aseguradora no implica la firmeza de la declaración privada del IVA del 6º bimestre del año 2009.

Se reitera que jurisprudencialmente se ha aceptado que, en casos como este, el acto que debe ser notificado al garante es la resolución sanción, como sucedió, efectivamente, en este asunto.[44]

De este modo, la DIAN no violó el debido proceso de la actora porque notificó la resolución sanción y, por ello, permitió que ejerciera el derecho de defensa y contradicción frente a esta decisión a través de la interposición del recurso de reconsideración y la demanda ante la jurisdicción.

Ahora bien, el artículo 860 del E.T., modificado por el artículo 144 de la Ley 223 de 1995, a su vez fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010.

---

[42] 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 Rodriguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[43] 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.

[44] Folio 65 c.p. 1.

La póliza de seguro fue expedida el 20 de enero de 2010, momento en el que se encontraba vigente la modificación de que trata el artículo 144 de la Ley 223 de 1995[45], según la cual: la póliza es exigible sí dentro de los dos años siguientes a la expedición la Administración tributaria notificaba la liquidación oficial de revisión.

En el presente caso, se tiene que: (i) la póliza fue expedida el 20 de enero de 2010 y, (ii) mediante Oficio 1102012412012-0335 de 21 de agosto de 2012 [017725], la DIAN comunicó a la actora la liquidación oficial de revisión. Término que, en principio, supera los dos años de que trata el artículo 860 del E.T., de no ser porque de la lectura de la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales se observa que en el objeto del seguro se pactó una condición distinta a la prevista en la citada norma. Así[46]:

> *"Garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, relacionadas con la devolución de impuestos a las ventas correspondiente al sexto periodo del año 2009, más más los intereses que se llegaren a causar (art. 670 y 860 del Estatuto Tributario art. 40 Ley 49/90, art. 71 y 72 Ley 6/92, art. 144 y 131 Ley 223/95, art. 3 Decreto Reglamentario 1.000/97, art. 144 Ley 229/95 cobertura de las garantías prestadas para devoluciones sustituye el inciso segundo art.860 del Estatuto Tributario por el siguiente inciso: la garantía de que trata este artículo deberá tener una vigencia de dos años, si dentro de este lapso la administración tributaria practica* ***el requerimiento especial o pliego de cargos por improcedencia*** *el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales serán efectivas junto con los intereses correspondientes una vez quede en firme la liquidación oficial o de improcedencia de devolución, aun si este se produce con posterioridad a los dos años. Compañía de seguros renuncia expresamente al beneficio de excusión".*

En ese sentido, se observa que la fecha a tener en cuenta es en la que se practicó el requerimiento especial, esto es, el 23 de noviembre de 2011[47], momento para el cual no habían transcurrido los dos años de que trata el artículo 860 ib., y los acuerdos contractuales suscritos entre la Aseguradora y el contribuyente, en calidad de

---

[45] Artículo 860. 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.
[46] Folio 78 c.p. 1.
[47] Folios 114 a 162 c.p. 1.

tomador. Luego, no expiró la vigencia de la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales.

Por lo anterior, acorde con lo expuesto, no prosperan los cargos.

Se analizará ahora el cargo quinto del recurso de apelación respecto de la violación del artículo 1079 del Código de Comercio y el límite de responsabilidad de la Aseguradora.

La demandante sostiene que los actos acusados violan los artículos 860 del Estatuto Tributario y 1079 del Código de Comercio, pues pretende el reconocimiento de una suma superior al valor asegurado, porque mientras el valor asegurado en la póliza para garantizar la procedencia de la devolución es de $4.180´833.000, en la resolución sanción la DIAN pretende, además, el pago de intereses moratorios, intereses moratorios aumentados en un 50%.

Pues bien, la resolución sanción dispuso lo siguiente:[48]

> *"**ARTÍCULO PRIMERO:** Ordenar al contribuyente ACOSTA CALDERÍN WILLIAM FAUSTINO Nit. 84.068.746-4 el reintegro de la suma de $4.180´833.000 con los correspondientes intereses moratorios, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%), calculados desde la fecha de la Resolución de Devolución, hasta la fecha en que se realice el respectivo pago. Dicha suma fue devuelta por la Administración Tributaria mediante Resolución No.85 de febrero 01 de 2010, sin que fuera procedente el saldo a favor según la Liquidación Oficial de Revisión Nº 102412012000059 de agosto 16 de 2012.*
>
> ***ARTÍCULO SEGUNDO:** Vincular solidariamente como responsable al garante Seguros del Estado S.A. Nit. 860.009.578-6 por las obligaciones garantizadas $4.180´833.000, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los correspondientes intereses moratorios.*
>
> *[...]"*

De la lectura de los actos demandados, se tiene que la demandada tasó la sanción por devolución improcedente en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario vigente para el momento de expedición de los actos administrativos y ordenó hacer efectiva la póliza de garantía otorgada para la solicitud de devolución atendiendo lo

[48] Folio 52 c.p. 1.

dispuesto en el artículo 860 ídem que establece: *"que 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."*

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que los actos demandados imponen una sanción a cargo de William Faustino Acosta Calderín, pero no está tasando el monto de la deuda a cargo de la Aseguradora. Lo que hace es imponer a la contribuyente la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, después de ordenar el reintegro de los $4.180'833.000 devueltos de forma improcedente y el pago de los intereses moratorios, aumentados en un 50%.

Así, no es cierto que a través de la resolución sanción la DIAN tasó a la Aseguradora el valor con el que debía responder en calidad de garante de la obligación, como afirma en el recurso de apelación el demandante dentro del presente asunto.

Con lo anterior es claro que la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no tasaron a cargo de Seguros del Estado S.A. una sanción por devolución improcedente con la que deba responder en calidad de garante de la obligación, en desconocimiento de lo dispuesto en el artículo 1079 del Código de Comercio. Lo que se establece en los actos demandados es una sanción a cargo del señor William Faustino Acosta Calderín determinada según el artículo 670 del Estatuto Tributario y la consecuente orden de cumplimiento de cobertura de la póliza de garantía en concordancia con el artículo 860 del Estatuto Tributario.

Por lo demás, el cargo así propuesto, constituiría una de las excepciones contra el mandamiento de pago, que podría proponer la Aseguradora en caso de que la DIAN decidiera hacer efectiva la póliza y en el evento de que la obligación no sea tasada dentro de los límites de cobertura establecidos en la póliza de seguro.[49]

Lo anterior, por cuanto el artículo 831 [parágrafo] del Estatuto Tributario dispone que *"Contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios procederán*

[49] Sentencias de 27 de agosto de 2015, exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 17 de marzo de 2016, exp. 21996, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 14 de julio de 2016, exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

además, las siguientes excepciones: (...) 2.- La indebida tasación del monto de la deuda". No prospera el cargo.

Los cargos por falsa motivación y expedición irregular tampoco están llamados a prosperar, porque los argumentos expuestos para sustentarlos no se compadecen con los requisitos para que se configure alguna de las causales de que tratan el artículo 137 y 138 del CPACA. El demandante no probó que los motivos para expedir los actos cuestionados fueran, inexistentes, contrarios a la verdad o equivocados, de los que se pudiera predicar la falsa motivación alegada.

En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción. No obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados por las siguientes razones[50]:

El artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 670 del E.T., así:

> ***"ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES.*** *<Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*
>
> *Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.*
>
> *La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:*
>
> *1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.*
> *2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.*

[50] Ver sentencia de 8 de junio de 2017, exp 19389 C.P (E) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto

La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso.

Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.

Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable.

***PARÁGRAFO 1o.** Cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.*

***PARÁGRAFO 2o.** Cuando el recurso contra la sanción por devolución y/o compensación improcedente fuere resuelto desfavorablemente y estuviere pendiente de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución y/o compensación, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso."*

Se advierte que, de una parte, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, precisó lo que ya había dicho la Sala, en su oportunidad, en cuanto a que en la base para liquidar los intereses de mora no puede estar incluida la sanción por inexactitud.

Y, de otra, modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10% cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable. Así mismo, redujo la sanción adicional por utilizar

documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución y/o compensación del 500% al 100% del monto devuelto o compensado.

El parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, consagró, además, el principio de favorabilidad, en el sentido de precisar que se *"aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

En ese contexto, para el caso concreto, si la sanción se calcula conforme con el artículo 670 Estatuto Tributario, sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, primero deben calcularse los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado que, para el caso, asciende a $4.180´833.000,[51] y sobre esa suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

En cambio, en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el parágrafo 5 del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante ($4.180´833.000), esto es, a $836.166.600, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de siete (7) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 1 de febrero de 2010 y que la causación de los intereses cesó el 30 de septiembre de 2016, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo [artículo 634 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016].

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede la nulidad parcial de los actos y, por consiguiente, el señor William Faustino Acosta Calderín tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta y pagar los intereses moratorios y las sanciones correspondientes, como antes quedó establecido.

---

[51] Valor devuelto y compensado por la DIAN por el desconocimiento de ese monto como impuesto descontable en la liquidación oficial de revisión que, según se advirtió en los antecedentes, quedó en firme.

Condena en costas

En relación con la condena en costas, la Sala hará las siguientes precisiones:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

> *"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*
>
> *"Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.*
>
> *"2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.*
>
> *"3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*
>
> *"4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.*
>
> ***"5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.***
>
> *"6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.*
>
> *"7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*

> ***"8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.***
>
> *"9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción."* (Se destaca)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente[52]:

> *"La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365[53]. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366[54], se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso,* ***siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.*** *De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra".* Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala[55], estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que ***"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".***

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas.

---

[52] Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el parágrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

[53] Se transcribe el artículo 365 del CGP.

[54] Se transcribe el artículo 366 del CGP.

[55] Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Por lo anterior, la Sala revoca la sentencia que negó las pretensiones de la demanda y anula parcialmente los actos acusados.

A título de restablecimiento del derecho, el señor William Faustino Acosta Calderín en virtud de la nulidad parcial de los actos administrativos debe (i) reintegrar a la DIAN $4.180´883000, que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar y, (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, $836´166.600.

Por último, se niegan las demás pretensiones de la demanda y la condena en costas en ambas instancias.

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

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la Resolución Sanción 102412013000066 de 15 de abril de 2013 y la Resolución 900.383 de 26 de agosto de 2013, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que en virtud de la nulidad parcial de los actos administrativos el señor William Faustino Acosta Calderín debe (i) reintegrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales $4.180´833.000, que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar y, (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente ($836´166.600).

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda y la condena en costas en ambas instancias.

CUARTO: RECONOCER personería a Margarita Villegas Ponce, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 95, del cuaderno principal 2 del expediente.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ