



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá, D.C., primero (1º) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y  
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00101-01 (22229)  
**Demandante:** SEGUROS DEL ESTADO S.A.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN

**Temas :** Sanción por devolución improcedente- IVA bimestre 4º  
del año gravable 2009

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 2 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:<sup>2</sup>

**"PRIMERO: ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Resolución Sanción No. 322412012000521 de 5 de octubre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Resolución No. 900.451 de 10 de octubre de 2013, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales impuso al contribuyente DISTRIMETALES A&B S.A.S, sanción por devolución y/o compensación improcedente por concepto del impuesto sobre las ventas, cuarto (4) bimestre de 2009.

<sup>1</sup> Folios 191 a 219 del c.p.

<sup>2</sup> Folio 218.

**SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE que** la sociedad SEGUROS DEL ESTADO S.A., identificada con NIT 860.009.578-6, solamente está obligada a responder por la sanción señalada en el artículo primero de la Resolución Sanción No. 322412012000521 de 5 de octubre de 2012, correspondiente al reintegro de la suma de SEISCIENTOS CINCO MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS M/CTE (\$605.824.000), más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%).

**TERCERO:** No se condena en costas ni gastos procesales, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

[...]".

## ANTECEDENTES

Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales 15-43-101001015 el 13 de noviembre de 2009, mediante el cual se aseguró a la empresa DISTRIMETALES A&B S.A.S. por \$605.824.000, para solicitar la devolución originada en el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2009 a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- <sup>3</sup>.

El 5 de octubre de 2012 la DIAN emitió la Resolución Sanción 322412012000521, por medio de la cual, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá impuso sanción por improcedencia en devoluciones y/o compensaciones a la empresa DISTRIMETALES A&B S.A.S., que después fue notificada el 9 de octubre de 2012 a la demandante<sup>4</sup>.

El 15 de noviembre de 2012, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción antes mencionada<sup>5</sup>, resuelto mediante la Resolución 900.451 de 10 de octubre de 2013, que confirmó el acto recurrido.<sup>6</sup>

## DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:<sup>7</sup>

**"1. Que declare la Nulidad la Resolución Sanción No. 322412012000521 del 05 de octubre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.**

<sup>3</sup> Folio 74 del c.p.

<sup>4</sup> Folios 28 a 48 del c.p.

<sup>5</sup> Folios 63 a 73 del c.p

<sup>6</sup> Folios 49 a 61 del c.p

<sup>7</sup> Folios 3 y 27 c. p.

*2. Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 900.451 del 10 de octubre de 2013, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 23 de octubre de 2013 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN Bogotá, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción No. 322412012000521 del 05 de octubre de 2012.*

*3. 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.*

*4. 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 que dispone:*

*(...)*

*5. 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 565, 670, 714 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1045, 1054, 1055 y 1079 del Código de Comercio.
- Artículos 44 y 48 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

### **Inexistencia del contrato de seguro**

En el proceso de devolución y/o compensación, se estableció que la contribuyente utilizó documentos falsos o medios fraudulentos, situación desconocida por Seguros del Estado y que fue valorada por la DIAN en el proceso de determinación del impuesto.

Comoquiera que se utilizaron medios fraudulentos dentro del proceso de devolución que fue garantizado a través de la póliza N°. 15-43-101001015, el contrato de seguro es inexistente, toda vez que el consentimiento de Seguros del Estado, al momento de suscribirse el contrato (póliza de cumplimiento), resultó viciado.

Según lo establecido en el artículo 1055 del Código de Comercio, no son asegurables el dolo, la culpa grave y los actos meramente potestativos del tomador, asegurado o beneficiario.

Debido a la intención dolosa o culpa grave del tomador (DISTRIMETALES), el contrato de seguro contenido en la póliza N°. 15-43-101001015, carece de todo efecto por violación del consentimiento de la aseguradora. Por lo

tanto, no es posible imputar responsabilidad alguna a Seguros del Estado con fundamento en un contrato que jurídicamente no es exigible.

### **Inexistencia del riesgo asegurable**

El riesgo asegurable es inexistente, pues el contribuyente conocía y sabía que era improcedente el saldo a favor, en razón a que utilizó medios fraudulentos para obtener la devolución de impuestos, el fraude estaba acordado desde antes que naciera contractualmente la póliza de seguro.

En consecuencia, no puede producir efecto alguno la póliza conforme con los artículo 1045 y 1054 del Código de Comercio, por carecer de riesgo asegurable.

### **Desconocimiento y sobrepaso del límite de responsabilidad del contrato de seguro**

En la sanción por devolución improcedente, la DIAN pretende el pago de \$605.824.000, correspondiente a la suma devuelta de forma improcedente; intereses moratorios, estos últimos aumentados en un 50% y el 500% del monto devuelto en forma improcedente, equivalente a \$3.029.120.000, por devolución con utilización de medios fraudulentos.

No obstante, el valor asegurado para garantizar la procedencia de la devolución es de \$605.824.000.

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 \$605.824.000.

### **Violación del debido proceso**

En los procesos por improcedencia de devolución de impuestos deben notificarse 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 la liquidación oficial de revisión no fue notificada a la Aseguradora, se constituye la causal de nulidad prevista en el artículo 860 del E.T., pues dichos actos sirvieron de fundamento para proferir la resolución sanción

demandada. Por lo tanto, existe violación al derecho de defensa y el debido proceso de la demandante.

No puede hacer exigible la DIAN a Seguros del Estado una obligación que no atiende los principios generales del proceso, la jurisprudencia y las interpretaciones de la DIAN, dado que era obligatoria la notificación de la liquidación oficial que sirve de fundamento para imponer la sanción y hacerla parte dentro del proceso de determinación oficial.

### **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.

### **Firmeza de la declaración tributaria**

El requerimiento especial nunca fue notificado a Seguros del Estado S.A., por lo que luego de dos años de haberse presentada la solicitud el 2 de diciembre de 2009, la declaración adquirió firmeza el 2 de diciembre de 2011.

### **Expiración de la vigencia de la póliza**

La Resolución Sanción no podía ser expedida y notificada a Seguros del Estado, pues previamente debía notificársele la Liquidación Oficial de Revisión y esto nunca sucedió.

En tal virtud, *"CADUCÓ LA ACCIÓN de la Administración para hacer exigible la póliza..."* y en consecuencia, de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, Seguros del Estado no puede ser considerado garante solidariamente responsable.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:<sup>8</sup>

**Inexistencia del contrato de seguro e inexistencia del riesgo asegurable**

La póliza de cumplimiento está vigente y surte efectos jurídicos, ya que no existe prueba en el expediente de la que se derive la ausencia de vigencia ni una declaratoria de nulidad respecto de la misma.

Lo que pretende controvertir la actora en este cargo es la legalidad de una relación contractual (póliza de seguro), cuyo origen es un contrato de seguro celebrado por la Aseguradora con la contribuyente DISTRIMETALES. Por lo tanto, no procede el estudio en este proceso por tratarse de un asunto que debe ser debatido mediante una acción ordinaria civil.

La actora no acreditó que la póliza de seguros se hubiese obtenido por medios fraudulentos, culpa grave o dolo de la contribuyente, al punto que pudiera viciar el consentimiento de la Aseguradora en el momento que se expidió la póliza, para dar cabida a una causal de exoneración o de exculpación de la responsabilidad de la Aseguradora en su calidad de deudor solidario.

**Desconocimiento o sobrepaso del límite de la responsabilidad fijada en la póliza para el asegurador**

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.

**Violación al debido proceso y calidad del deudor solidario de la actora**

La Aseguradora fue vinculada en su calidad de garante al proceso sancionatorio por devolución improcedente en virtud de la garantía otorgada con la póliza de cumplimiento 15-43-101001125 de 13 de

---

<sup>8</sup> Folios 101 a 119 c. p.

noviembre de 2009, en la que se señaló que el garante responde solidariamente por las obligaciones legales contenidas en los artículos 670 y 860 del E.T.

Del contenido del artículo 860 del Estatuto Tributario no se infiere que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión deban ser notificados al garante, pues 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.

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 al contribuyente, 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 virtud de lo anterior y de acuerdo con lo analizado en la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional, la resolución que declara la improcedencia de la devolución es la que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de su obligación. Así pues, cuando ocurre el siniestro, que estaría constituido por la resolución que impone la sanción o por la ejecución forzosa dentro del proceso coactivo administrativo, es cuando surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en su calidad de aseguradoras.

La DIAN no violó el debido proceso y el derecho de defensa de la Aseguradora porque no existe obligación legal de notificar la liquidación oficial de revisión, sin embargo, mediante comunicación dio a conocer esta decisión a la demandante. Además, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación garantizada es la resolución sanción por devolución improcedente, que fue notificada a la actora.

### **Firmeza de la declaración tributaria**

Se encuentra acreditado dentro del expediente que contrario a lo que aseguró la demandante, la resolución sanción fue notificada, y la declaración de IVA del cuarto bimestre del año 2009 no adquirió firmeza frente a la Aseguradora en la fecha establecida por la actora.

La liquidación oficial de revisión fue comunicada a Seguros del Estado dentro la vigencia de la póliza y la resolución sanción fue notificada dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, no se configuró la firmeza de la declaración

tributaria frente al garante, ni tampoco operó el silencio administrativo positivo frente a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

### **Expiración de la garantía**

Se remite a los argumentos de oposición expuestos con anterioridad.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se desarrollaron en la resolución de dos problemas jurídicos que resumen así:<sup>9</sup>

- (i) Si se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante, al no habersele notificado el requerimiento especial, ni la liquidación oficial de revisión que modificó o rechazó el saldo a favor devuelto y/o compensado.

Conforme con las pruebas allegadas al expediente, se advierte que la DIAN no violó el debido proceso de Seguros del Estado S.A., pues tuvo conocimiento de todas las actuaciones que se adelantaron en el proceso de determinación del tributo a cargo de DISTRIMETALES. Además, le fueron debidamente notificados los actos proferidos en el proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente.

La Administración no tenía la obligación de notificar el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora de acuerdo con lo previsto en el artículo 860 del E.T., pues dicha obligación solo se predica respecto del contribuyente.

En consideración a lo anterior, el a quo se sustrajo de estudiar los cargos (iv), (v) y (vi), en razón a que se fundamentaban en la falta de notificación de la liquidación oficial.

- (ii) Si la demandante debe ser eximida de responsabilidad en el proceso administrativo de devolución improcedente por: a) Inexistencia del contrato de seguro y b) por inexistencia de riesgo asegurable

La parte actora manifestó que debía ser eximida de responsabilidad dentro del proceso sancionatorio, porque existió un ánimo fraudulento por parte del tomador del seguro al momento de suscribir el contrato, lo que a su juicio, violó el consentimiento de Seguros del Estado. Sin embargo, estas

---

<sup>9</sup> Folios 191 a 219 c. p.

alegaciones deben discutirse en un asunto de controversias contractuales, pues escapan del objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el cual se encuentra establecido para someter a examen la legalidad de las actuaciones administrativas contenidas en los actos que son objeto de demanda.

- (iii) Si la demandada no puede exigir una suma superior a \$605.824.000, toda vez que este es el valor garantizado a través de la póliza de cumplimiento

La Aseguradora es garante del monto devuelto de manera improcedente, así como de los valores correspondientes a sanciones, que a su turno comprenden los intereses aumentados en un 50%, pero no de la sanción del 500% del monto devuelto en forma improcedente, ya que de conformidad con lo expuesto por el Consejo de Estado se trata de sanciones independientes.<sup>10</sup> En consecuencia, concurre de manera solidaria al pago de la suma del monto devuelto de manera improcedente con los respectivos intereses moratorios incrementados en una 50%.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>11</sup>:

Manifestó que el Tribunal consideró que Seguros del Estado estaba obligado a responder por el saldo a favor y los intereses moratorios, y esto lo encontró acertado, pero **"SOLO HASTA EL LÍMITE LEGAL Y COTNRACTUALMENTE (sic) ESTABLECIDO EN LA PÓLIZA DE CUMPLIMIENTO 15-43-1010010154 Y NO MÁS ALLÁ"** (mayúsculas y negrilla propias del escrito del recurso de apelación).

Señaló que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desconoció pronunciamientos del Tribunal Administrativo de Santander<sup>12</sup>, en los que se ha respetado el límite de responsabilidad económica de las aseguradoras garantes, así como un pronunciamiento del Tribunal Administrativo del Atlántico.

Además, adujo que el a quo desconoció lo señalado en la sentencia de 21 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>13</sup>, 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,

<sup>10</sup> Sentencia de 12 de marzo de 2015, exp. 20108, C.P. Jorge Octavio Ramírez.

<sup>11</sup> Folios 231 a 239 c. p.

<sup>12</sup> Sentencias de 25 de octubre de 2013, exp. 2012-00086-01, de 5 de marzo de 2014, exp. 2012-00201-01 y 2011-00245-01, M.P. Carmen Cecilia Plata Jiménez, y de 5 de marzo de 2014, exp. 2011-00219-03 y de 28 de agosto de 2014, exp. 2012-00049-03, M.P. Fredy Alonso Jaimes Plata.

<sup>13</sup> C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro.

Precisó que Seguros del Estado asumió el riesgo hasta el valor asegurado en la póliza por \$605.824.000, 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.

En el evento en que se establezca que la actora debe pagar el valor de la sanción y de los intereses moratorios, estos conceptos se encuentran cubiertos por la póliza, pero solo hasta el límite del valor asegurado de acuerdo a las pruebas allegadas al proceso [carátula de la póliza, amparo, valor asegurado y condiciones generales].

La **demandada** apeló bajo los argumentos que se sintetizan a continuación<sup>14</sup>:

El Tribunal hizo una indebida interpretación de las normas aplicables en este caso, así como del objeto de la garantía y cobertura del riesgo asegurado contenido en la póliza de cumplimiento de disposiciones legales No. 15-43-101001015 de 13 de noviembre de 2009. Lo anterior, porque al declarar la nulidad parcial desconoce la sanción por fraude equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, si bien son independientes tienen un mismo origen, la improcedencia de la devolución y/o compensación de un saldo a favor. En consecuencia, al estar consignadas dentro de la misma disposición legal que hace parte del objeto de la garantía según el texto de la póliza, no es posible desvincular al garante de su exigibilidad.

Las condiciones generales de la póliza de cumplimiento deben analizarse con observancia del objeto y la cobertura establecida en la carátula del contrato, específicamente en el acápite "objeto del seguro".

En consecuencia, la responsabilidad de las obligaciones garantizadas implica las dos sanciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, que corresponde no solo al valor devuelto indebidamente por la DIAN al contribuyente más los intereses a los que hubiese lugar, sino también a la sanción por fraude equivalente al 500% de la suma devuelta en forma improcedente.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de la apelación.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Folios 227 a 230 c. p.

La **demandada** insistió, en términos generales, los argumentos del recurso de apelación.<sup>16</sup>

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo de primera instancia, por las siguientes razones:<sup>17</sup>

En la póliza de cumplimiento 15-43-101001015 de 13 noviembre de 2009, la Aseguradora aceptó ser solidariamente responsable de la devolución y del monto de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Sanción que conforme con lo previsto en el numeral 2 del artículo 670 del E.T. consiste en reintegrar a la Administración el valor devuelto más los intereses moratorios incrementados en un 50%.

La sanción adicional del 500% sobre el monto devuelto establecida en el numeral 5 del artículo 670 del E.T. no puede incluirse como obligación a cargo de la garante, porque el artículo 860 del mismo estatuto, limita su responsabilidad a la obligación garantizada.

En esas condiciones, si bien no está obligada a responder por la sanción del 500%, no le asiste razón a la actora en cuanto solicita limitar su responsabilidad al valor de \$605.824.000, porque su obligación legal es responder por el monto que arroje la sanción por improcedencia acorde con el numeral 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN le impuso una sanción por devolución improcedente de IVA a la Sociedad Distrimetales A&B S.A.S., por el cuarto bimestre del año 2009.

#### Cuestión Preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior<sup>18</sup>.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, dado que integró la Sala que dictó la sentencia apelada. En consecuencia, acepta el impedimento de la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto y la separa del conocimiento del proceso. No se designa conjuez porque existe cuórum para deliberar y decidir.

<sup>15</sup> Folios 255 a 258 c. p.

<sup>16</sup> Folios 259 a 262 c. p.

<sup>17</sup> Folios 263 a 267 c. p.

<sup>18</sup> Folio 269 c.p

## Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante la Sala determinará:

- Si la DIAN estaba obligada a notificar el requerimiento especial, la liquidación oficial, el pliego de cargos y las resoluciones que resuelven los recursos o únicamente los actos sancionatorios a Seguros del Estado.
- 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 de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala determinará:

- Si existió indebida interpretación de las normas aplicables al caso, así como del objeto de la garantía y cobertura del riesgo asegurado contenido en la póliza de cumplimiento, por parte del a quo al declarar la nulidad parcial y declarar improcedente la sanción por fraude equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

## Consideración inicial - Legitimación en la causa por activa

A continuación una precisión inicial en relación con la legitimación en la causa por activa de Seguros del Estado, para demandar las Resoluciones 322412012000521 de 5 de octubre de 2012 y 900.451 de 10 de octubre de 2013, por las cuales la DIAN le impuso a la Comercializadora Nacional de Metales A&B S.A.S., sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En cuanto a la legitimación en la causa, la Sección Cuarta de esta Corporación ha precisado que es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. Como se observa, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado<sup>19</sup>.

Esta Sala definió la falta de legitimación en la causa como un presupuesto de la pretensión y no del medio de control, así:<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Auto de 28 de septiembre de 2016, número de radicación interno 22359, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>20</sup> Sentencia del 11 de febrero de 2014, número de radicación interno 18456, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*"[...] la Sala precisa que, en estricto sentido no se trata de una excepción, sino de un defecto de la pretensión, que debe enmarcarse dentro de lo que la doctrina procesal ha denominado tradicionalmente como la falta de legitimación en la causa. Dicha legitimación, que es un presupuesto material para la sentencia de fondo, consiste, desde el punto de vista del demandante, en que exista identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca y, desde el punto de vista del demandado, en que este sea la persona que conforme al derecho sustancial pueda discutir válidamente las pretensiones de la demanda".*

También se ha precisado que la legitimación en la causa "no es un requisito de la demanda, ni del procedimiento. No obstante, no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria, por ende, es obligación del juez tomar desde el principio del proceso las medidas correctivas del caso para evitar el fallo inhibitorio."<sup>21</sup>

En ese orden de ideas, conforme lo ha reiterado la Sala cuando son los actos del proceso sancionatorio los que son objeto de demanda y la devolución fue solicitada con garantía a favor del Estado, es procedente aceptar que el garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en este entendido se encuentra que tiene legitimación por tener relación directa con el asunto objeto de debate y aunque no es un requisito procesal, si constituye un presupuesto de la pretensión que se invoca para ser parte e intervenir en el proceso.

En este caso, se observa que la Compañía Seguros del Estado S.A. ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con la finalidad de controvertir los actos administrativos por los que la DIAN impuso una sanción por devolución improcedente a la Comercializadora Nacional de Metales A&B S.A.S. Además, la Administración Tributaria ordenó hacer efectiva la póliza de garantía No. 15-43-101001015 de 13 de noviembre de 2009, expedida por la Compañía de Seguros del Estado S.A.<sup>22</sup>

A partir de este momento, la Sala fija una posición frente a la legitimación en la causa que tienen las aseguradoras para demandar los actos que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, pues dicha entidad es la que expide la correspondiente póliza que se anexa con la solicitud de devolución como garantía a favor de la Nación. Esta póliza garantiza el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente.

Así pues, cuando ocurre el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, es cuando surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de

<sup>21</sup> Auto de 22 de noviembre de 2016, número de radicación interno. 21894, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>22</sup> Folios 74 a 79 c. p.

garantes de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida<sup>23</sup>.

Conviene precisar que, la legitimación de la que goza el garante con responsabilidad solidaria, que ha expedido la póliza para cubrir el riesgo que conlleva la devolución de un saldo a favor, de ejercer el derecho de defensa frente a los actos sancionatorios, trae consigo que con su actuar puedan ser anulados total o parcialmente los actos sancionatorios, y con esto resulte modificada la situación del contribuyente sancionado, siendo posible que con las resultas de un proceso judicial sea beneficiado quien cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario, incluso sin haber participado en instancia alguna en defensa de sus intereses.

En esas condiciones, es claro para la Sala la facultad que tienen las Aseguradoras para controvertir los actos sancionatorios, toda vez que en el caso de devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro de conformidad con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

### **Notificación de los actos de determinación oficial y sancionatorios a Seguros del Estado**

Para resolver el primero de los problemas jurídico planteados, es preciso analizar si la Administración Tributaria se encontraba obligada a notificar a Seguros del Estado el requerimiento especial, la liquidación oficial y su resolución confirmatoria en el proceso de determinación oficial del impuesto sobre la ventas del cuarto bimestre de 2009 de DISTRIMETALES, así como la exigibilidad de la notificación del pliego de cargos y las resoluciones sancionatorias.

El artículo 670 del Estatuto Tributario en su redacción para el momento en que acaecieron los supuestos fácticos del caso que se estudia<sup>24</sup>, establecía que las devoluciones o compensaciones de las declaraciones del impuesto sobre la renta y 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

<sup>23</sup> Entre otras providencias, ver Auto de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>24</sup> Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

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,<sup>25</sup> vigente para la época de los hechos<sup>26</sup>, 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.

En la providencia de 21 de mayo de 2014, la Sala señaló lo siguiente:<sup>27</sup>

*"[...] las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que se impongan por la Administración Tributaria, como sí ocurre, por ejemplo, con los socios de las sociedades contribuyentes, ya que de lo que se trata es de una obligación de aseguramiento que se rige por un contrato de seguro, que tiene una regulación especial en el ordenamiento jurídico.*

---

<sup>25</sup> "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."

<sup>26</sup> Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

<sup>27</sup> Exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*En ese sentido, conforme lo dispone el artículo 1037 del Código de Comercio, el asegurador es la persona que asume los riesgos del interés o la cosa asegurada, obligación muy diferente a la solidaridad derivada de un contrato o por ministerio de la ley, ya que es la realización del riesgo asegurado lo que da origen a la obligación del asegurador, tal como lo dispone el artículo 1054 del Código de Comercio. Así pues, cuando ocurre el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción o por la ejecución forzosa de la sanción dentro del proceso coactivo administrativo, es cuando surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en su calidad de aseguradoras, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida, en el límite de cobertura de la póliza de seguro".*

Por su parte, en sentencia de 27 de agosto de 2015<sup>28</sup>, 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<sup>29</sup>:

*"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:<sup>30</sup>

<sup>28</sup> Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>29</sup> Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>30</sup> Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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

*Cuestión diferente ocurre cuando "los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>31</sup>, pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente"<sup>32</sup>.*

*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.<sup>33</sup>*

*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<sup>34</sup>**, como en efecto ocurrió en el presente caso que Seguros del Estado S.A. fue notificado de la resolución sanción el 8 de*

<sup>31</sup> Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.

<sup>32</sup> Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.

<sup>33</sup> Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>34</sup> 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.

*junio de 2011, e interpuso recurso de reconsideración<sup>35</sup>". (Destaca la Sala)*

De acuerdo con lo anterior, como lo ha precisado la Sección cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes con responsabilidad solidaria, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa.<sup>36</sup>

A pesar de que la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción<sup>37</sup>, mediante oficio de 23 de diciembre de 2011, la DIAN comunicó a la actora la liquidación oficial de revisión recibida por la Aseguradora el 26 del mismo mes, de acuerdo con respuesta de la liquidación oficial con fecha de 27 de enero de 2012.<sup>38</sup>

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.<sup>39</sup>

De este modo, la DIAN cumplió con el procedimiento previsto porque notificó la resolución sanción a la actora<sup>40</sup> 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.

Por lo anterior, acorde con lo expuesto, no prospera el cargo.

---

<sup>35</sup> Fl. 64 c.a.1

<sup>36</sup> Entre otras providencias, ver Auto de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>37</sup> 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.

<sup>38</sup> Folios 3597 c. a.

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> Acto administrativo notificado el 3 de enero de 2013 – Folio 3716 c. a.

### **Límite de responsabilidad de Seguros del Estado frente a la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario - artículo 1079 del Código de Comercio**

El segundo problema jurídico a resolver es si son nulos los actos administrativos demandados por exceder el límite de responsabilidad de Seguros de Estado, al determinar la sanción por devolución improcedente a su cargo en calidad de deudor solidario de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

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 \$605.824.000, en la resolución sanción la DIAN pretende, además, el pago de intereses moratorios, intereses moratorios aumentados en un 50% y el 500% del monto devuelto en forma improcedente por \$3.029.120.000.

Pues bien, la resolución sanción dispuso lo siguiente:<sup>41</sup>

**"ARTÍCULO PRIMERO:** Imponer al contribuyente *DISTRIMETALES A&B S.A.S. con NIT 900.230.960-7*, sanción por improcedencia en la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario por medio de la cual deberá reintegrar la suma de *SEISCIENTOS CINCO MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS M/CTE (\$605.824.000)*, más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%), liquidados desde la fecha de la Resolución de devolución y/o compensación de acuerdo con los artículos 635 y 670 Estatuto Tributario por concepto del Impuesto a las Ventas Bimestre (4) del año gravable 2009 de acuerdo con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo.

**ARTÍCULO SEGUNDO:** Adicionalmente, imponer al contribuyente *DISTRIMETALES A&B S.A.S. con NIT. 900.230.960-7*, la sanción señalada en el inciso quinto (5º) del artículo 670 del Estatuto Tributario, equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, en la suma de *TRES MIL VEINTINUEVE MILLONES CIENTO VEINTE MIL PESOS M/TE (\$3.029.120.000)*

**TERCERO:** Ordenar hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 15-43-101001015 del 13 de noviembre de 2009 expedida por *SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6* con vigencia del 17 de noviembre de 2009 al 17 de diciembre de 2011 (emisión original) y el anexo de traslado de vigencia expedido el 21 de diciembre de 2009 con vigencia del 22 de diciembre de 2009 al 21 de enero de 2012, a nombre de *DISTRIMETALES A&B S.A.S. con Nit 900.230.960-7*, como tomador y/o afianzado y como beneficiario y/o asegurado *LA NACION-*

<sup>41</sup> Folios 29 a 48 c. p.

*UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL-DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- NIT. 800.197.268-4, con la cual amparó la devolución concedida, mediante Resolución de Devolución y/o Compensación No. 1073 del 26 de enero de 2010, correspondiente al saldo a favor en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas cuatro (4) Bimestre año gravable 2009.*

*[...]”*

De la lectura de los actos demandados, se tiene que la demandada tasó la sanción por devolución improcedente a cargo de DISTRIMETALES A&B S.A.S. 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 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.*”

Como se expuso los actos demandados imponen una sanción a cargo de la Sociedad DISTRIMETALES A&B S.A.S., de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, ordena el reintegro de los \$605.824.000 devueltos de forma improcedente, más los intereses moratorios aumentados en un 50% y el pago de \$3.029.120.000, correspondientes al 500% del monto devuelto en forma improcedente, a título de sanción por utilización de medios fraudulentos en la devolución.

A su vez, estos actos ordenan hacer efectiva la póliza de garantía No. 15-43-101001015 de 13 de noviembre de 2009, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., la cual ampara la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor generado en el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2009.

En mérito de lo expuesto, no es cierto que a través de la resolución sanción la DIAN cuantificó a la Aseguradora el valor con el que debía responder solidariamente en calidad de garante de la obligación en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, como afirma en el recurso de apelación el demandante dentro del presente asunto, lo que se establece en los actos demandados es una sanción a cargo de DISTRIMETALES A&B S.A.S. determinada según el artículo 670 del Estatuto Tributario y la consecuente orden de cumplimiento de cobertura de la póliza de garantía.

Ahora bien, los artículos 1036 y 1037 del Código de Comercio, disponen que el contrato de seguro es un contrato consensual, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva. Se determinan las partes del contrato de seguro; y por su parte, el artículo 1047 dispone que la póliza debe contener, entre otros aspectos, los nombres del asegurado y del beneficiario o la forma de identificarlos, si fueren distintos del tomador; la suma aseguradora o el modo de precisarla; los riesgos que el asegurador

toma su cargo y las demás condiciones particulares que acuerden los contratantes.

En cuanto a la responsabilidad de las compañías de seguros, el artículo 1079 del mismo estatuto prevé que el asegurador no estará obligado a responder sino hasta la concurrencia de la suma asegurada.

Por lo anterior, la Sala analizará si con los actos administrativos demandados la Administración Tributaria desconoció el artículo 1079 del Código de Comercio.

En primera medida, en el presente asunto es necesario señalar y como requisito para hacer efectiva la póliza, la DIAN notificó a la Aseguradora la sanción por devolución improcedente<sup>42</sup>, así, se reitera que la Administración garantizó a la demandante la posibilidad de controvertir los supuestos de hecho y de derecho que fundamentan la obligación garantizada.

La solicitud de devolución del saldo a favor fue presentada por la contribuyente con la correspondiente póliza, por lo tanto, la Aseguradora en calidad de garante con responsabilidad solidaria, debe responder por el monto de la obligación garantizada en la misma.

La póliza de seguro No. 15-43-101001015 de 13 de noviembre de 2009, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., fue proferida en los siguientes términos:<sup>43</sup>

*"GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES, RELACIONADAS CON LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO A LAS VENTAS CORRESPONDIENTE AL CUARTO BIMESTRE DE 2009, 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 223/95 COBERTURA DE LAS GARANTÍAS PRESENTADAS PARA DEVOLUCIONES SUSTITUYE EL ART. 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO POR EL SIGUIENTE INCISO: LA GARANTÍA DE QUE TRATA ESTE ARTÍCULO TENDRÁ UNA VIGENCIA DE DOS (2) AÑOS, SI DENTRO DE ESE 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, AUN SI ESTE SE PRODUCE CON POSTERIORIDAD A LOS DOS (2) AÑOS".*

<sup>42</sup> Folio 3716 c. a.

<sup>43</sup> Folios 74 a 79 c. p.

Teniendo en cuenta los términos y condiciones del contrato de seguro, se advierte que los actos demandados ordenan hacer efectiva la póliza, pero no se desprende de estos la determinación del monto a cargo de la demandante como garante con responsabilidad solidaria, puesto que no tasaron el valor que cubriría la póliza, ni determinaron directamente el valor por el cual debe responder la aseguradora como garante con responsabilidad solidaria.

Con lo anterior, para la Sala es claro que la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no tasaron a cargo de Seguros del Estado un monto superior al asegurado, con relación a la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2009, a cargo de Distrimetales A&B S.A.S, diferente es que en los actos se ordene hacer efectiva la póliza, pues es la consecuencia inherente a la determinación o materialización de la obligación garantizada (sanción por devolución improcedente).

En consecuencia, la orden de la DIAN en los actos demandados de hacer efectiva la póliza, no contradice los términos en que fue expedida, ni desconoce lo dispuesto en los artículos 1079 del Código de Comercio y 860 del Estatuto Tributario, ya que en calidad de garante debe responder por la obligación garantizada pues así lo exige la naturaleza de esta solidaridad legal, y en atención al procedimiento establecido en el artículo 814-2 del Estatuto Tributario<sup>44</sup>.

En todo caso, la Aseguradora no puede pretender la tasación del monto correspondiente al riesgo asegurado dentro del presente asunto, a través del recurso de reconsideración y en la demanda interpuesta en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, toda vez que es propio del ámbito de la obligación de aseguramiento que se rige por el contrato de seguro y de una eventual discusión en relación con la cobertura del póliza. Razón por la cual, el cargo no tiene vocación de prosperidad, se reitera, los actos demandados fijan la obligación a cargo de Distrimetales A&B S.A.S.

En esas condiciones, no prospera el cargo.

---

<sup>44</sup> ARTICULO 814-2. COBRO DE GARANTÍAS. Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto. Vencido este término, si el garante no cumpliera con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto podrá ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes del mismo. La notificación del mandamiento de pago al garante se hará en la forma indicada en el artículo 826 de este Estatuto. En ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo."

### **La sanción por fraude equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario**

Por último, el tercer problema jurídico se refiere a si existió indebida interpretación de las normas aplicables al caso, en relación con el objeto de la garantía y cobertura del riesgo asegurado contenido en la póliza de cumplimiento, por parte del a quo al declarar la nulidad parcial y declarar improcedente la sanción por fraude equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Manifestó el demandado que se equivoca el Tribunal de Cundinamarca en el fallo apelado al resolver la nulidad parcial de los actos administrativos demandados por la improcedencia de la sanción del 500% del saldo a favor improcedente, al tratarse de una sanción diferente de la establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Al respecto, encuentra la Sala la sanción del 500% del saldo a favor improcedente consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario vigente para el momento de los hechos, corresponde a un valor “adicional” de sanción por devolución improcedente, pero que contiene una condición adicional para su determinación, y es que se haya valido del fraude o de documentos falsos para obtener la devolución.

Con lo anterior, es dable concluir que la sanción equivalente al 500% del saldo a favor improcedente es un monto adicional de la sanción por devolución improcedente con una condición de hecho en su supuesto sancionable.

### **Aplicación del principio de favorabilidad de conformidad con el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 670 del E.T.**

En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción por devolución improcedente impuesta por la DIAN a la sociedad DISTRIMETALES. No obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados, en aplicación del principio de favorabilidad de conformidad el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T.<sup>45</sup>

En relación con la aplicación del principio de favorabilidad la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación ha señalado:

*"1. El principio de favorabilidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Nacional, debe aplicarse, como regla general en los procesos disciplinarios y administrativos adelantados por las autoridades administrativas, salvo en aquellas materias que por su*

---

<sup>45</sup> Ver sentencia de 8 de junio de 2017, exp 19389 C.P ( E ) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto

*especial naturaleza no resulte compatibles con él, como es el caso por ejemplo, de las disposiciones sobre política económica.*

**2. El principio de favorabilidad cuando es aplicable en materia sancionatoria administrativa,** constituye un imperativo constitucional, y por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, **o de oficio** por la autoridad juzgadora competente.<sup>46</sup> (Resalta la Sala)

La Sala procederá a dar aplicación al principio de favorabilidad de oficio en el presente asunto, situación que conlleva la reducción de la sanción impuesta al contribuyente sancionado, dejando así el proceso judicial adelantado por Seguros del Estado un beneficio para Distrimetales, sociedad que cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario y que no adelantó ninguna actuación en contra de los actos sancionatorios.

En tal virtud, se dará aplicación al artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que 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.*

---

<sup>46</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, octubre 16 de 2002, radicación número: 1454.

*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.*

*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."*

De una parte, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 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 \$605.824.000,<sup>47</sup> 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 5º del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante (\$605.824.000), esto es, a \$121.164.800, 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 seis (6) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 26 de enero de 2010 y que la causación de los intereses cesó el 30 de abril 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].

Además, al reducirse al 100% la sanción por utilizar documentos falsos o hacer fraude para adquirir una devolución y/o compensación, esta sanción adicional es más favorable para la contribuyente que el 500% del valor de la devolución. En efecto, como el valor de la devolución fue \$605.824.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria administrativa procede la nulidad parcial de los actos y, por consiguiente, la sociedad DISTRIMETALES 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.

---

<sup>47</sup> 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.

Por lo anterior, la Sala modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, a título de restablecimiento del derecho, conforme con el artículo artículo 187 del CPACA, declara que **Distrimetales A&B S.A.S debe** (i) reintegrar a la DIAN \$605.824.000, que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$121.824.000 y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución (\$605.824.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

En lo demás, confirma la sentencia apelada, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados, pero por las razones aquí expuestas.

### Condena en costas

Con base en el artículo 188 del CPACA, la Sala niega la condena en costas en esta instancia, por las siguientes razones:

El artículo 361 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA dispone que *"las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho**. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes"*.

Así pues, 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 no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

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

" [...]

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. [...]*

8. *Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación."*

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 prospera parcialmente la demanda. Sin embargo, debe analizarse en concordancia con el numeral 8 del mismo artículo.

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.

Por último, se niegan las demás pretensiones de la demanda.

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,

### F A L L A

**PRIMERO: ACEPTAR** el impedimento manifestado por la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, a quien, en consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso.

**SEGUNDO: MODIFICAR** el numeral 2 de la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **MODIFICAR** los artículos primero, segundo y tercero de la parte resolutive de la Resolución Sanción No. 322412012000521 de 5 de octubre de 2012 y de su confirmatoria, la Resolución 900.451 de 10 de octubre de 2013, en los siguientes términos<sup>48</sup>:

**"ARTÍCULO PRIMERO:** Imponer al contribuyente *DISTRIMETALES A&B S.A.S. con NIT 900.230.960-7*, sanción por improcedencia en la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016; en consecuencia, deberá reintegrar la suma de *SEISCIENTOS CINCO MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS M/CTE (\$605.824.000)*, más la sanción del veinte por ciento (20%) equivalente a la suma de *CIENTO VEINTIÚN MILLONES CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS PESOS M/CTE (\$121.164.800)* y los correspondientes intereses moratorios, por concepto del Impuesto a las Ventas cuarto (4º) bimestre del año gravable 2009.

**ARTÍCULO SEGUNDO:** Adicionalmente, imponer al contribuyente *DISTRIMETALES A&B S.A.S. con NIT. 900.230.960-7*, la sanción señalada en el penúltimo inciso del artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, equivalente al cien por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, en la suma de *SEISCIENTOS CINCO MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS M/CTE (\$605.824.000)*, por cuanto en la investigación se determinó que el saldo a favor se originó utilizando medios fraudulentos, expuestos en la respectiva Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000328 del impuesto a las ventas cuarto (4º) bimestre del año gravable 2009 de fecha 20 de diciembre de 2011.

<sup>48</sup> Folios 29 a 48 c. p.

**ARTÍCULO TERCERO:** *ORDENAR hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 15-43-101001015 del 13 de noviembre de 2009 y sus respectivos anexos expedidos por la Compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6, la cual ampara la devolución y/o compensación del saldo a favor generado en el impuesto sobre las ventas por el cuarto (4) bimestre del año gravable 2009."*

**TERCERO:** En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada, por las razones expuestas en esta providencia.

**CUARTO:** **NEGAR** la condena en costas en esta instancia.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**Presidente**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ      JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

---

Radicado: 25000 23 37000 2014 00101 01 [22229]  
Demandante: Seguros del Estado S.A.