CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cinco (5) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación:	25000-23-37-000-2014-01022-01 (22615)
Asunto:	Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	LA PREVISORA S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS
Demandado:	U.A.E. DIAN
Temas :	Impuesto sobre las ventas – bimestre 1 del año 2009 Sanción por devolución improcedente – Terminación por mutuo acuerdo

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda[1].

En la parte resolutiva de la sentencia apelada, se dispuso lo siguiente[2]:

> *"**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución No. 347 de 27 de septiembre de 2013, la No. 00438 de 26 de noviembre de 2013 y la No. 393 de 23 de enero de 2014 de conformidad con la parte considerativa del presente fallo.*
>
> ***SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a las partes la suscripción de la **fórmula de transacción y de terminación por mutuo acuerdo** del proceso Administrativo de la sanción por devolución improcedente del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2009 dentro de los 10 días siguientes a la notificación de esta providencia en cumplimiento del artículo 9º del Decreto 699 de 2013.*
>
> *[...]".*

[1] Folios 151 a 170
[2] Folio 169

ANTECEDENTES

El 16 de marzo de 2009, la sociedad EXCEDENTES LCM S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del 1º bimestre de 2009, con un total de saldo a favor de $1.597.214.000.[3]

El 24 de abril de 2009, la contribuyente solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor[4] determinado en la declaración de IVA del primer bimestre de 2009. Con la petición de devolución, presentó la póliza de cumplimiento 1011004 de 6 de abril de 2009 otorgada por La Previsora S.A.[5]

Por Resolución 4389 de 11 de mayo de 2009, la DIAN devolvió a la contribuyente la suma de $1.482.228.000 y compensó la suma de $114.986.000, para un total de $1.597.214.000[6].

Previo requerimiento especial 322102010000174 de 14 de octubre de 2010[7], mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 2011322412011000045 de 10 de febrero de 2011, la DIAN modificó la declaración del IVA del primer bimestre de 2009 presentada por EXCEDENTES LCM S.A.S., en dicho acto, la DIAN desconoció el total de saldo a favor declarado ($1.597.214.000) e impuso sanción por inexactitud, por lo que determinó un total de saldo a pagar de $12.560.341.000.[8] Decisión que fue comunicada a la actora mediante oficio de 11 de febrero de 2011[9].

EXCEDENTES LCM S.A.S. interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión[10], acto que fue confirmado mediante Resolución 900.045 de 5 de marzo de 2012.[11]

Previa expedición del pliego de cargos[12], por Resolución 322412012000518 de 4 de septiembre de 2012, la DIAN sancionó a EXCEDENTES LCM S.A.S., por devolución y/o compensación improcedente y le ordenó reintegrar los $1.597.214.000, que constituían el saldo a favor que había sido objeto de devolución, más los intereses moratorios correspondientes, aumentados en un 50% y le impuso una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente. Así mismo, ordenó hacer efectiva la póliza No. 1011004 de 6 de abril de 2009 expedida por la Aseguradora en la cual amparó la devolución concedida[13].

---

[3] Folio 63 c.a. 1
[4] Folios 61 c. a. 1
[5] Folios 73 a 75 c. p.
[6] Folios 78 y 79 c. a. 1
[7] Folios 1555 a 1585 c. a. 9
[8] Folios 1744 a 1765 c. a. 10
[9] Folio 1766 c. a. 10
[10] Folios 1779 a 1089 c. a. 10
[11] Folios 1818 a 1826 c. a. 10
[12] Folios 34 a 38 c. a. 11
[13] Folios 69 a 74 c. a. 11

El 7 de septiembre de 2012, la DIAN notificó a la Previsora S.A. la resolución sanción.[14]

Mediante Resolución 900.153 de 1º de octubre de 2013, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la Aseguradora contra la resolución sanción y confirmó el acto recurrido.[15] Este acto fue notificado de manera personal a la aseguradora el 7 de octubre de 2013.[16]

El 31 de agosto de 2013, LA PREVISORA S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS en calidad de garante de la sociedad EXCEDENTES LCM S.A.S., radicó ante la DIAN solicitud de terminación por mutuo acuerdo de la actuación administrativa No. 322412011000045, con fundamento en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto Reglamentario 699 de 2013[17].

Por Acta No. 000347 del 27 de septiembre de 2013[18], el Comité de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá, negó la solicitud de terminación y transacción por mutuo acuerdo del procedimiento administrativo adelantado contra la sociedad EXCEDENTES LCM S.A.S., porque la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000045 del 10 de febrero de 2011, por la que se modificó la declaración de IVA del 1º bimestre del año 2010, se encuentra en firme[19].

Esta decisión fue confirmada mediante las Actas Nos. 00438 de 26 de noviembre de 2013 del Comité de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá[20] y 000393 de 23 de enero de 2014 del Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales[21], que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la Previsora S.A. Compañía de Seguros.

DEMANDA

LA PREVISORA S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones[22]:

[14] Folio 77 c. a. 11
[15] Folios 103 a 112 c. a. 11
[16] Folio 112 (anverso) c. a. 11
[17] Folios 29 y 30
[18] Esta acta fue objeto de aclaración por un error de transcripción a través del Acta Aclaratoria No. 000394 de 15 de octubre de 2013 de la DIAN – Folio 52
[19] Folios 49 y 50
[20] Folios 38 a 48
[21] Folios 32 a 36
[22] Folios 5 y 6

"***PRETENSIONES PRINCIPALES***

PRIMERA: *Que se declare la nulidad del Acta del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá, No. 347 de fecha 27 de septiembre de 2.013, mediante la cual se decidió no transar y en consecuencia ni terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo correspondiente al* ***CONTRIBUYENTE: EXCEDENTES LCM S.A.S. NIT 900.226.174-9 PERIODO: I AÑO 2.009. PÓLIZA 1011004.***

SEGUNDA: *Que se declare la nulidad de la resolución No. 438 del 26 de noviembre de 2.013, mediante la cual el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá resolvió el recurso de reposición en la cual confirmó la decisión contenida en el Acta No. 347 del mismo comité.*

TERCERA: *Que se declare la nulidad de la resolución 393 del 23 de enero de 2014 mediante la cual el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, resolvió recurso de apelación interpuesto por mi representada, y confirmó la decisión contenida en el Acta No. 347 del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá.*

CUARTA: *Que se restablezcan los derechos de mi representada y se apruebe la solicitud Terminación de mutuo acuerdo con ocasión del pago efectuado por mi representada a favor de la demandada en la suma de MIL QUINIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS CATORCE MIL PESOS $1.597.214.000,00 dentro de la actuación administrativa correspondiente al* ***CONTRIBUYENTE: EXCEDENTES LCM S.A.S. NIT 900.226.174-9 PERÍODO: I AÑO 2.009. PÓLIZA 1011004*** *de conformidad con lo establecido en los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, y el Decreto 699 de 2013 artículo 6.*

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

PRIMERA: *De no aceptarse la terminación por el pago efectuado por mi representada a favor de la demandada dentro de la actuación administrativa correspondiente al* ***CONTRIBUYENTE: EXCEDENTES LCM S.A.S. NIT 900.226.174-9 PERÍODO: I AÑO 2.009. PÓLIZA 1011004*** *solicito se ordene a la DIAN, proceda a la devolución o reintegro total de la suma de MIL QUINIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS CATORCE MIL PESOS $1.597.214.000,00 junto con los intereses legales establecidos (Artículo 192 del Código Contencioso Administrativo que dispone que las cantidades líquidas reconocidas en las sentencias en las que se condene devengarán intereses moratorios y los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, a partir de los 5 días siguientes del fallo que así lo disponga).*

SEGUNDA: *Se indique que LA DIAN debe afrontar y asumir los costos y gastos incurridos por mi representada en el presente trámite*

administrativo, así como los que se demuestren como incurridos en defensa de sus propios intereses".

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6, 25, 29 y 85 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 65 al 73 y 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 828 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2013.
- Artículo 6º del Decreto 699 de 2013.

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

La DIAN no le notificó a la Previsora S.A., en calidad de garante, el requerimiento especial y los actos de determinación de IVA del 1º bimestre del año 2009, a cargo de la sociedad Excedentes LCM S.A.S. De manera que, la Administración violó el debido proceso y el derecho de defensa de la Aseguradora.

Sostuvo que si bien es cierto que recibió la copia del pliego de cargos y de la resolución sanción, no puede entenderse que dicha entrega satisface los requisitos del artículo 565 del Estatuto Tributario, toda vez que no se notificó legalmente, máxime si en los mismos actos no se hizo alusión a la póliza de cumplimiento y a la respectiva orden para hacerla efectiva.

Habida cuenta que los actos en el proceso administrativo adelantado por la DIAN no fueron notificados en debida forma a la garante, la Administración debió acceder a la solicitud presentada por la actora de terminación por mutuo acuerdo, pues la petición cumple con los requisitos legales dado que los actos proferidos en el proceso de determinación del tributo no se encontraban ejecutoriados.

Por lo anterior, existe falsa motivación de los actos demandados y, en esa medida, la actuación de la Administración desconoce lo dispuesto en el artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 2013, que establece que es viable la terminación de mutuo acuerdo siempre y cuando no se encuentre en firme el acto administrativo.

En consecuencia, la demandante cumplió a cabalidad con los requisitos en la ley para acogerse el beneficio de terminación por mutuo acuerdo y pagó el 100% de los valores asegurados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA[23]

La DIAN propuso la excepción de caducidad del medio de control, toda vez que el acto que resolvió el recurso de apelación interpuesto en contra del

[23] Folios 73 a 83

acta por la que se negó la terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación del impuesto, fue notificado el 10 de febrero de 2014, por lo que el término para presentar la demanda vencía el 10 de junio de la misma anualidad y como fue interpuesta hasta el 1 de septiembre de 2014, concluye que fue presentada por fuera del término legal.

Además, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Los actos administrativos proferidos dentro del proceso de determinación del impuesto y el sancionatorio fueron notificados a la contribuyente y comunicados a la garante, sin embargo, como no fue presentada la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra estos, se entiende que el acto liquidatorio se encuentra en firme.

Teniendo en cuenta que los requisitos contenidos en los artículos 148 de la Ley 1607 de 2012, 6º y 7º del Decreto 699 de 2013 son obligatorios, el Comité Especial de Conciliación procedió a negar la transacción y la terminación por mutuo acuerdo solicitada por la Previsora S.A., porque al momento de la presentación de la petición, los actos administrativos de determinación del impuesto ya se encontraban en firme y debidamente ejecutoriados.

En consecuencia, en este caso, no procede la solicitud de terminación de mutuo acuerdo prevista en la Ley 1607 de 2012, pues no cumple con el requisito que establece el numeral 4º del artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 2013.

AUDIENCIA INICIAL

En audiencia inicial celebrada el 2 de diciembre de 2015[24], el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió declarar no probada la excepción de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, propuesta por la demandada, por considerar que la Resolución No. 393 de 23 de enero de 2014 mediante la cual el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la DIAN resolvió el recurso de apelación, fue notificada personalmente al apoderado de la Previsora S.A. el 10 de febrero de 2014, por lo que el término de cuatro meses para interponer el medio de control de nulidad y restablecimiento vencía el sábado 11 de junio de 2014. Sin embargo, el término fue suspendido por tres días por cuanto la demandante radicó solicitud de conciliación prejudicial el 9 de junio de 2014 y el plazo se reanudó a partir del 2 de septiembre de 2014, es decir, un día después de que se declaró fallida la conciliación.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que la fecha límite para la presentación de la demanda vencía el 4 de septiembre de 2014 y que la misma fue radicada por la parte actora el 1 de septiembre de 2014, resulta

[24] Folios 110 a 121

evidente que la demanda fue interpuesta dentro del término que señala el literal d) del artículo 164 de la Ley 1437 de 2011.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 7 de abril de 2016[25], accedió a las pretensiones de la demanda, bajo los argumentos que se resumen a continuación:

Según los artículos 148 de la Ley 1607 de 2012 y 6º del Decreto Reglamentario 699 de 12 de abril de 2013, los contribuyentes que no hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo antes del 25 de diciembre de 2012, podrán conciliar hasta el día 31 de agosto de 2013, con la Administración Tributaria el valor total de las sanciones e intereses según el caso, siempre y cuando el contribuyente o responsable pague el 100% del impuesto en discusión y el acto no se encuentre en firme.

Por su parte, el artículo 7º del Decreto 699 de 2013 prevé que si se trata de una demanda contra la resolución que impone sanción por devolución improcedente, los garantes que se acojan a la terminación por mutuo acuerdo deberán acreditar el pago o acuerdo de pago de los valores asegurados, sin los intereses ni el incremento a que se refiere el artículo 670 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con las pruebas allegadas al expediente, el acto sobre el cual recae la solicitud de terminación por mutuo acuerdo corresponde a la resolución sanción por devolución improcedente y el acto administrativo que la confirmó y no los actos de determinación del impuesto, habida cuenta que con dichos actos es que se establece la responsabilidad de la garante.

Comoquiera que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 900.153 de 1º de octubre de 2013 no se encontraba en firme para la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo [31 de agosto de 2013], concluye que la demandante cumplió con los requisitos contemplados en la ley para acogerse al citado beneficio, razón por la que, la DIAN debió acceder a transar y terminar el proceso administrativo por mutuo acuerdo.

En consecuencia, declaró la nulidad de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho, ordenó a la demandada que en el término improrrogable de los 10 días siguientes a la notificación de esta providencia, suscriba la fórmula de transacción y de terminación de mutuo acuerdo a favor de la demandante por $1.597.214.000 por cumplir los requisitos establecidos en los artículos 148 de la Ley 1607 de 2012 y 6º, 7º, 8º y 9º del decreto 699 de 2013.

[25] Folios 151 a 170

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos[26]:

Según el artículo 148 del Estatuto Tributario, reglamentado por los artículos 6 a 11 del Decreto 699 de 2013, la voluntad del legislador fue posibilitar la terminación de mutuo acuerdo de los procedimientos administrativos que estuvieran en curso, en los cuales no existiera un acto administrativo ejecutoriado.

Esta terminación anormal del proceso tenía como propósito establecer un sistema de recaudo en el cual la Administración renunciaba al cobro de intereses y sanciones, siempre y cuando los contribuyentes o responsables pagaran el impuesto determinado fiscalmente. Y tratándose de las sanciones por devolución improcedente, los garantes que se acogieran a la terminación por mutuo acuerdo tenían la obligación de acreditar el pago de los valores asegurados.

Mediante solicitud radicada el 31 de agosto de 2013, la Previsora S.A., en calidad de garante de la sociedad EXCEDENTES LCM S.A., presentó solicitud de terminación por mutuo acuerdo de las diferencias con las Administración reflejadas en el expediente administrativo PD 2009 2009 002873, dentro del cual se profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412011000042 del 10 de febrero de 2011 y la Resolución 900045 del 5 de marzo de 2012, por las que la DIAN determinó el impuesto correspondiente al 1º bimestre del año 2009.

De manera que, resulta inexplicable la decisión adoptada por el Tribunal en el sentido de afirmar que la solicitud de la garante versó sobre el proceso sancionatorio siendo que la voluntad de ésta fue respecto del proceso de determinación del tributo.

Así pues, para el momento en que la garante radicó la solicitud ante la DIAN, los actos de determinación del impuesto de IVA del 1º bimestre del año 2009, a cargo de la sociedad EXCEDENTES LCM S.A., ya se encontraban en firme y ejecutoriados, por lo que no procedía la terminación anormal del proceso solicitada por la Aseguradora, pues no cumplió con el requisito dispuesto en el numeral 4º del artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 2013.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda. Alegó que la sentencia apelada debe confirmarse porque los actos administrativos objeto de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo no estaban

[26] Folios 179 a 181

ejecutoriados para la fecha de presentación de dicha petición, pues la DIAN no había resuelto el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción[27].

La **parte demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y el recurso de apelación[28].

El **Ministerio Público** solicita que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes[29]:

La calidad de garante no puede ser entendida frente a los actos de determinación del impuesto, pues del texto de la póliza se desprende que la Aseguradora responde solidariamente por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por devolución improcedente.

Entonces, la solicitud de terminación de mutuo acuerdo es respecto de la resolución sanción por devolución improcedente del saldo a favor, es decir, del valor asegurado por la garante.

En consecuencia, la demandante cumplió con los requisitos establecidos para solicitar la terminación por mutuo acuerdo, pues al momento de presentar la petición no se encontraban en firme los actos sancionatorios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad del Acta No. 000347 de 27 de septiembre de 2013, por medio de la cual la DIAN negó la solicitud de terminación por mutuo acuerdo presentada por LA PREVISORA S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS, así como las Actas Nos. Nos. 00438 de 26 de noviembre de 2013 del Comité de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá[30] y 000393 de 23 de enero de 2014 del Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales[31], que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación confirmando la decisión.

Específicamente, la Sala debe determinar si se cumplieron los requisitos para la terminación por mutuo acuerdo de conformidad con lo establecido en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto Reglamentario 1694 de 2013.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

---

[27] Folios 203 a 209
[28] Folios 198 a 202
[29] Folios 210 a 213
[30] Folios 38 a 48
[31] Folios 32 a 36

Terminación por mutuo acuerdo

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

> *"**Artículo 148. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios.** Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones.*
>
> *Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta ley, Requerimiento Especial, Liquidación de Revisión, Liquidación de Aforo o Resolución del Recurso de Reconsideración, podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 31 de agosto del año 2013, el valor total de las sanciones, intereses y actualización de sanciones, según el caso, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero, corrija su declaración privada y pague o suscriba acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto o tributo, o del menor saldo a favor propuesto o liquidado.*
>
> *En el caso de los pliegos de cargos, las resoluciones que imponen sanciones, y las resoluciones que fallan los respectivos recursos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN podrá transar hasta el ciento por ciento (100%) del valor de la sanción, siempre y cuando se pague hasta el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo aduanero en discusión.*
>
> *[...]*
>
> *La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria, prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión, siempre y cuando no se incurra en mora en el pago de impuestos tributos y retenciones en la fuente, según lo señalado en el parágrafo 2° de este artículo.*
>
> *Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición.*
>
> *La fórmula de transacción deberá acordarse y suscribirse a más tardar el 30 de septiembre de 2013.*
>
> ***Parágrafo 1°. La terminación por mutuo acuerdo podrá ser solicitada por aquellos que tengan la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.** [...]".*

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

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

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

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

> "***Artículo 6. Procedencia de la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos, tributarios y aduaneros.*** *Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros, podrán transar con la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), hasta el 31 de agosto de 2013, el valor total de las sanciones e intereses, según el caso, siempre y cuando cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:*
>
> *1. Que con anterioridad al 26 de diciembre de 2012, se haya notificado alguno de los siguientes actos administrativos:*
>
> *a) Requerimiento especial, ampliación del mismo, liquidación de revisión, liquidación de corrección aritmética, liquidación de aforo, liquidación oficial de revisión al valor, liquidación oficial de corrección de tributos aduaneros o la resolución que resuelve el correspondiente recurso de reconsideración;*
>
> *b) Pliegos de cargos, resolución que impone sanción o su respectivo recurso, cuando su imposición sea consecuencia de la determinación de un mayor impuesto o tributo aduanero a cargo o de un menor saldo a favor, en discusión; y*
>
> *c) Emplazamiento para declarar, resolución que impone sanción por no declarar y la resolución que resuelve el respectivo recurso.*
>
> *Cuando la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) haya proferido o profiera actos que modifiquen los actos administrativos a que hacen referencia los literales a), b) y c) del*

presente numeral, se entenderá facultada para transar respecto del acto que resulte más favorable al contribuyente o usuario aduanero, según solicitud presentada, la cual en todo caso debe reunir los requisitos establecidos en el presente decreto y demás normas aplicables. No obstante, esta posibilidad no procederá respecto de las terminaciones por mutuo acuerdo que a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto se encuentren acordadas y suscritas, hayan puesto fin a la actuación administrativa tributaria, extinguido la obligación y presten mérito ejecutivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

de 2012 se encontraban en mora por las obligaciones a que se referían dichas leyes".

En sentencia del 2 de diciembre de 2015[32], la Sala se pronunció sobre la legalidad del numeral 4º del artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 2013, en la que se precisó lo siguiente:

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

Los dos eventos enervan la discusión del acto administrativo, pues en ambas circunstancias se ha cerrado la posibilidad de debatir ante la administración, y ejercer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, de acuerdo con los requisitos de procedibilidad que para el efecto dispone el CPACA[33] (Agotar los recursos de sede administrativa obligatorios y presentar en forma oportuna la demanda).

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

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

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

Sobre la oportunidad para la terminación por mutuo acuerdo de que tratan las normas citadas, la Sala señaló que *"la autoridad fiscal, los contribuyentes, responsables solidarios y/o garantes; podrán conciliar los actos administrativos allí enunciados, siempre que el acto administrativo*

---

[32] Exp. 20066, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[33] Artículo 161-2. *Requisitos previos para demandar. (...) "Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios."*
Artículo 164 num 2. Literal d). *Oportunidad para presentar la demanda.* (...)*"Cuando se pretenda la nulidad y restablecimiento del derecho, la demanda deberá presentarse dentro del término de cuatro (4) meses contados a partir del día siguiente al de la comunicación, notificación, ejecución o publicación del acto administrativo, según el caso, salvo las excepciones establecidas en otras disposiciones legales"*

no se encuentre en firme o haya operado la caducidad, además de los otros requisitos allí previstos"[34].

De manera que, al operar la caducidad por no promoverse el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en el plazo dispuesto en el artículo 164 numeral 2) literal d) del CPACA [4 meses], implica para el Estado la pérdida de interés para conciliar o transar. En ese caso, ante la firmeza e inalterabilidad de la actuación administrativa, lo procedente es obtener el pago de la obligación tributaria debida, puesto que solo es posible transar un litigio que se encuentra pendiente y no uno terminado, respecto del cual ya no es posible su discusión en sede gubernativa o jurisdiccional[35].

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

Caso concreto

En este caso, se observa que LA PREVISORA S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS en calidad de garante de la sociedad EXCEDENTES LCM S.A.S., radicó el 31 de agosto de 2013 ante la DIAN la solicitud de terminación por mutuo acuerdo relacionada con la liquidación oficial de revisión No. 322412011000045 del 10 de febrero de 2011, por $1.597.214.000 por IVA primer bimestre de 2009, con fundamento en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto Reglamentario 699 de 2013[36].

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

El parágrafo tercero del artículo 6º del Decreto 699 de 2013 señala: "Los garantes del obligado podrán transar en las condiciones previstas en este artículo, hasta por los valores asegurados. En este caso, la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, informará al contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero según el caso, sobre la solicitud presentada por el garante".

El artículo 8° de la misma norma dispone: "Presentación de la solicitud. La solicitud de terminación por mutuo acuerdo, podrá ser presentada directamente por los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros, solidarios y garantes,

[34] Sentencia de 5 de abril de 2018, exp. 22919, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[35] Sentencia de 24 de octubre de 2018, exp. 22198, C.P. Milton Chaves García.
[36] Folios 29 y 30

directamente, o a través de sus apoderados o mandatarios con facultades expresas para transar".

El Comité de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante Acta No. 000347 del 27 de septiembre de 2013[37], negó la solicitud de terminación y transacción por mutuo acuerdo presentada, porque la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000045 del 10 de febrero de 2011, por la que se modificó la declaración de IVA del 1º bimestre del año 2010, se encuentra en firme[38].

Esta decisión fue confirmada mediante las Actas Nos. 00438 de 26 de noviembre de 2013 del Comité de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Seccional de Impuestos de Bogotá[39] y 000393 de 23 de enero de 2014 del Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales[40], que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la Previsora S.A. Compañía de Seguros.

Se advierte que en la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, la actuación administrativa mencionada por la Aseguradora coincide con el número de la liquidación oficial de revisión, por la que la Administración Tributaria modificó la declaración de IVA del 4º bimestre del año 2009, a cargo de EXCEDENTES LCM S.A.S. Sin embargo, no puede desconocer la Sala que la Previsora S.A. actúa como garante del contribuyente para efectos de solicitar la terminación por mutuo acuerdo de los actos administrativos que la perjudica, de ahí que se derive la legitimación para actuar.

En cuanto a la legitimación de la garante, la Sala ha precisado[41]:

> *"Así pues, cuando ocurre el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, es cuando surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de garantes de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida[42].*
>
> *[...]*

---

[37] Esta acta fue objeto de aclaración por un error de transcripción a través del Acta Aclaratoria No. 000394 de 15 de octubre de 2013 de la DIAN – Folio 52
[38] Folios 49 y 50
[39] Folios 38 a 48
[40] Folios 32 a 36
[41] Sentencia de 29 de noviembre de 2017, exp. 22236, C.P. Milton Chaves García.
[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 Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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". Resalta la Sala

Por su parte, en sentencia de 27 de agosto de 2015[43], 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, calidad que no tiene la sociedad garante[44].

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que[45] "*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".*[46] *(...)* ***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***[47] *(...)".* (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 en sede administrativa y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.[48]

Teniendo en cuenta el anterior criterio jurisprudencial, que en esta oportunidad se reitera, es claro para la Sala que, en este caso, como la garante no se encontraba legitimada para demandar los actos

---

[43] Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[44] Sentencia de 17 de marzo de 2016, exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[45] Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[46] Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[47] 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.
[48] 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.

administrativos de determinación del impuesto, por ende, tampoco podía solicitar la terminación de mutuo acuerdo frente a estos.

De manera que, la Administración debió entender que la solicitud era respecto de los actos sancionatorios, porque en los casos de devolución amparados con póliza de garantía, la resolución sanción es la que debe ser notificada a la compañía de seguros para que esta pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción en sede administrativa y judicial, pues a partir de ahí ocurre el siniestro y surge el interés o la legitimidad de la Aseguradora para actuar.

Esta situación no era desconocida por la DIAN en la medida que al momento de verificar los requisitos para la procedencia de la terminación por mutuo acuerdo de que trata la Ley 1607 de 2012, tuvo cumplido el de la legitimación para actuar por parte de la Aseguradora con fundamento en el parágrafo 3º del artículo 6º del Decreto 699 de 12 de abril de 2013, que de manera expresa, le permite a los garantes del obligado a transar en las condiciones previstas en dicha norma, hasta por los valores asegurados.

Si bien es cierto que la demandante incurrió en un error formal al señalar que la solicitud de terminación por mutuo acuerdo era respecto de la actuación administrativa identificada con el número de la liquidación oficial de revisión, por la que se determinó el impuesto a cargo de la contribuyente EXCEDENTES LCM S.A.S., este error no se puede tomar como un argumento para desconocer el derecho sustancial de la Aseguradora o invalidar la actuación de la misma, pues si la solicitud la presentó la garante se entiende que era sobre los actos administrativos frente a los cuales está legitimada para actuar, esto es, los actos sancionatorios.

Esta interpretación la hace la Sala teniendo en cuenta que, en este caso específico, este es un error que se puede superar, toda vez que la Administración contaba con la información suficiente [identificación del contribuyente, periodo, saldo a favor] para determinar el acto frente al cual estaba legitimada para actuar la garante, siendo que los requisitos previstos en la norma se deben verificar de acuerdo con la calidad de la persona que solicita la terminación por mutuo acuerdo. Por lo que entender lo contrario violaría el principio de eficacia, que le impone a la Administración el deber de buscar que los procedimientos cumplan con su finalidad.

Como lo afirma la Administración en el recurso de apelación, la transacción tenía como propósito el recaudo de las sumas adeudadas al fisco, condición que cumplió la garante con el pago del 100% de la suma asegurada con la póliza No. 10110004 expedida el 6 de abril de 2009 ($1.597.214.000)[49], que corresponde al valor indebidamente devuelto y

[49] Folio 31 c. p.

compensado a la contribuyente a través de la Resolución 4389 de 11 de mayo de 2009[50].

En ese orden de ideas, LA PREVISORA S.A. cumplió con el requisito para la terminación por mutuo acuerdo consagrado de forma expresa para las garantes en el parágrafo 1º del artículo 7º del Decreto 699 de 12 de abril de 2013, así:

> ***"Parágrafo 1°.*** *Cuando se trate de sanciones por devolución improcedente, los garantes que se acojan a la terminación por mutuo acuerdo deberán acreditar el pago o acuerdo de pago de los valores asegurados, sin los intereses ni el incremento a que se refiere el artículo 670 del Estatuto Tributario".*

En efecto, con la solicitud fue allegado el recibo oficial de pago No. 01701742 de 30 de agosto de 2013, por la suma de $1.597.214.000[51], que como se precisó antes, corresponde al valor asegurado y, por ende, a la suma indebidamente devuelta y compensada a la contribuyente.

De conformidad con lo que antecede, es claro para la Sala que la solicitud de terminación por mutuo acuerdo presentada el 30 de agosto de 2013 por LA PREVISORA S.A. es sobre los actos sancionatorios y no sobre los actos de determinación del impuesto.

Habida cuenta que de las pruebas allegadas al expediente, se observa que la Resolución No. 900.153 de 1 de octubre de 2013, por la que se resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción por devolución y/o compensación improcedente No. 322412012000518 de 4 de septiembre de 2012, fue notificada el 7 de octubre de 2013, es evidente que a la fecha de presentación de la solicitud ante la Administración no se encontraba en firme el acto administrativo sancionatorio, pues la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue proferida y notificada con posterioridad a la petición de terminación por mutuo acuerdo.

En consecuencia, como el acto frente al que tiene legitimidad la demandante corresponde a la sanción por devolución y/o compensación improcedente, y debido a que los actos sancionatorios no se encontraban en firme para la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, la petición cumple con el requisito previsto en el numeral 4º del artículo 6º del Decreto Reglamentario 699 de 12 de abril de 2013 para acceder al beneficio tributario de que trata el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012.

Teniendo en cuenta que los demás requisitos previstos en la norma no fueron objeto de controversia ni de oposición por parte de la DIAN en sede administrativa ni como argumento del recurso de apelación interpuesto contra la sentencia impugnada, procede la solicitud de terminación de

[50] Folio 27 c. a. 1
[51] Folio 3 c. a.

mutuo acuerdo presentada por LA PREVISORA S.A. en los términos señalados por el *a quo.*

Estas razones son suficientes para no dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.

Condena en costas

En relación con la condena en costas en segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

En resumen, la Sala confirma la sentencia apelada. En lo demás, niega la condena en costas en esta instancia.

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

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 7 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

SEGUNDO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ