

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., seis (6) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 25000-23-37-000-2015-00319-01 (23126)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Sanción por devolución improcedente IVA Bimestre 1º del año gravable 2010

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 26 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales 14-43-101000773 el 11 de marzo de 2010, mediante el cual se aseguró a la empresa CREACIONES JALDI LTDA por \$39.693.000, para solicitar la devolución originada en el impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2010 a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- ².

¹ Folios 147 a 171 c.p.

² Folio 65 del c.p.

El 24 de septiembre de 2013 la DIAN emitió la Resolución Sanción 322412013000670, por medio de la cual, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá impuso sanción por improcedencia en devoluciones y/o compensaciones a la empresa CREACIONES JALDI LTDA, que después fue notificada el 26 de septiembre de 2013 a la demandante³.

El 23 de octubre de 2013, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción antes mencionada⁴, resuelto mediante la Resolución 900.246 de 15 de septiembre de 2014, que confirmó el acto recurrido.⁵

DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁶:

1. Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 322412013000670 del 24 de septiembre de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

2. Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 900.246 del 15 de septiembre de 2014, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 24 de septiembre de 2014 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción No. 322412013000670 del 24 de septiembre de 2013.

3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare que Seguros del Estado S.A., no está obligada a pagar suma alguna de dinero a la DIAN como consecuencia de la expedición de la póliza de cumplimiento No. 14-43-101000773.

4. Que a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución inmediata de los dineros que SEGUROS DEL ESTADO S.A., haya pagado o deba pagar a la DIAN en el evento de adelantar un cobro coactivo en virtud de éstas injustas actuaciones.

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

³ Folios 25 a 40 del c.p.

⁴ Folios 52 a 62 del c.p.

⁵ Folios 41 a 50 del c.p.

⁶ Folios 4 a 24 del c.p.

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

PETICIÓN SUBSIDIARIA:

*De manera respetuosa y en el extremo caso que la sentencia niegue las pretensiones de la demanda, solicito a este respetado Despacho se sirva fijar el límite máximo de responsabilidad económica exigible a **SEGUROS DEL ESTADO S.A.** a través de la póliza 14-43-101000773, que a la luz de lo dispuesto en el art. 1079 del C. de Co., en ningún caso podrá superar la suma de \$39.693.000 correspondiente al valor asegurado en el contrato de seguro”.*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 703, 710, 730, 714 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1079 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

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. La actora no puede ser considerada garante solidaria, porque se estaría violando el derecho al debido proceso y a la legítima defensa, establecidos en el artículo 29 de la Constitución Política.

El garante goza de las mismas garantías procesales que tiene el contribuyente y, por consiguiente, tiene derecho a que se hagan cumplir las normas de los seguros, debido a que fue la forma en que se vinculó al proceso. Adicionalmente, el Consejo de Estado ha señalado que las

compañías de seguros no son deudoras solidarias⁷. Lo anterior tiene como objeto garantizar el derecho de defensa y contradicción del garante.

La relación que existe entre la demandante y CREACIONES JALDI LTDA, es de carácter contractual, por lo que deben aplicarse las normas existentes para los contratos de seguros.

Desconocimiento y sobrepaso del límite de responsabilidad del contrato de seguro

La resolución sanción demandada, estableció como suma devuelta de forma improcedente \$39.693.000 más intereses moratorios aumentados en un 50% y sanción del 500% de \$198.465.000 a cargo de la sociedad CREACIONES JALDI LTDA. El artículo 860 del E.T., establece las condiciones de los seguros en las solicitudes de devoluciones, que debe ser interpretada conjuntamente con el artículo 1079 del Código de Comercio, el cual ordena que el asegurador es responsable únicamente por el valor asegurado.

La póliza de seguro, fue expedida por un valor máximo de responsabilidad de \$39.693.000, que se le exija a la entidad aseguradora un valor mayor a pagar estaría violando la normatividad comercial que establece el límite de pago, por más que exista solidaridad del pago en la normatividad tributaria. Si hay que pagar un valor, debe ser el establecido en la póliza, ya que el valor que se determina en ella, es el resultado del estudio de los posibles riesgos y de un acuerdo entre las partes.

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

⁷ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 21 de mayo de 2014. Exp. 19879. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

deberes tributarios del contribuyente en concordancia con las normas especiales relativas al seguro de cumplimiento.

Por medio de la sentencia de 21 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁸, señaló que las aseguradoras no son deudoras solidarias y, por lo tanto, tienen un límite de responsabilidad económica frente a la Administración, que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro. Adicionalmente el Consejo de Estado ha precisado que las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que imponga la Administración Tributaria⁹.

Violación al debido proceso

No se cumplió con lo establecido en el artículo 29 de la Constitución Política y los artículos 703 y 710 del E.T. y se configuro causal de nulidad establecida en el artículo 730 del E.T., debido a que no se notificó la liquidación oficial de revisión a la demandante, con la que se emitió posteriormente la resolución sanción demandada, violando la demandada el derecho al debido proceso.

Firmeza de la declaración tributaria

Como el requerimiento especial no se notificó a la Aseguradora, el 5 de abril de 2012 la declaración de IVA bimestre 1º del año gravable 2010 adquirió firmeza frente a la Aseguradora, de acuerdo al artículo 714 del Estatuto Tributario.

⁸ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 2012-00509-01, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁰:

La demandada durante el proceso administrativo sancionatorio reconoció la calidad de la demandante de deudor solidario y partió de esta conclusión para fundamentar su defensa y contradicción. La actora dio respuesta al pliego de cargos y al recurso de reconsideración.

Por otra parte, la póliza emitida por la actora, establece que el objeto de la garantía es "*el cumplimiento de disposiciones legales vigentes*", lo que significa que cubre lo establecido en los artículos 670 y 860 del Estatuto tributario y no únicamente lo pactado específicamente en el contrato. La cobertura nace luego de la notificación de la liquidación oficial de revisión y no tiene un límite expreso ya que la norma tributaria es la que en últimas la define.

El análisis de la cobertura de la póliza, debe efectuarse teniendo en cuenta el objeto del contrato junto con el artículo 1079 del Código de Comercio, de los cuales se concluye que la cobertura es sobre el incumplimiento de las disposiciones legales vigentes de devolución de saldo a favor, que incluye las sanciones y disposiciones de los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario.

No se violó el debido proceso a la actora, debido a que el artículo 860 del Estatuto Tributario no ordena que se le notifiquen actos administrativos que determinan el tributo al garante. Adicionalmente, los artículos 703 y 710 del Estatuto Tributario se refieren al directamente responsable del tributo.

En el expediente queda demostrado que la DIAN permitió que la Aseguradora fuera notificada y se pudiera proteger de las actuaciones

¹⁰ Folios 89 a 99 c. p.

administrativas, dando cumplimiento del artículo 29 de la Constitución Política. La notificación del requerimiento especial para que tenga efectos jurídicos, únicamente es para CREACIONES JALDI LTDA, debido a que no existe norma específica que ordene notificarla al garante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 26 de enero de 2017 negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹¹:

La demandante ha tenido conocimiento de todas las actuaciones que se adelantaron en el proceso de determinación del tributo en contra de CREACIONES JALDI LTDA y del proceso sancionatorio. Adicionalmente las notificaciones del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión no son obligatorias de acuerdo al artículo 860 del Estatuto Tributario, que las hace obligatorias únicamente para el contribuyente.

Frente a SEGUROS DEL ESTADO no opera la firmeza de la declaración, porque la notificación del requerimiento especial a la Aseguradora no es obligatorio, sin embargo la actora conoció de requerimiento especial y formuló respuesta.

La póliza expedida por la demandante tiene como finalidad garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales que se relacionen con la devolución de IVA del primer bimestre de 2010, más los intereses que se causen. El Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 19879¹², explicó que las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias, sin embargo, según al artículo 1037 del Código de Comercio, el asegurador asume los riesgos del interés y la cosa asegurada. Adicionalmente, el artículo 860 del Estatuto Tributario al establecer que la aseguradora es solidariamente responsable, lo ordena con el fin de

¹¹ Folios 147 a 171 c.p.

¹² C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

incorporar el valor de las sanciones junto con los intereses correspondientes¹³.

No se violó el artículo 1079 del Código de Comercio, debido a que el monto de la cobertura se limita a lo establecido en la normatividad existente, respecto a las sanciones por devolución improcedente y el valor devuelto.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹⁴

Violación del artículo 1079 del Código de Comercio

El a quo no tuvo en cuenta que según el artículo 1079 del Código de Comercio, los garantes son responsables únicamente por el valor de la suma asegurada. Si el valor de la suma asegurada se deja a la liberalidad del artículo 860 del Estatuto Tributario, se está sobrepasando el límite que permite la ley en los contratos de seguros.

Seguros del Estado considerado como deudor solidario

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

El Tribunal desconoció lo señalado en la sentencia de 21 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁵, en la que se precisó que las

¹³ Sentencia de 21 de mayo de 2014, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 19879. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁴ Folios 204 a 211 del c.p.

¹⁵ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

aseguradoras no son deudoras solidarias y, por lo tanto, tienen un límite de responsabilidad económica frente a la Administración, que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro. Adicionalmente, hay otro precedente jurisprudencial que establece que las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que imponga la Administración Tributaria¹⁶.

Violación al debido proceso

Se debe garantizar el derecho a la defensa y al debido proceso a la actora, los que se desconocieron al no haberse notificado el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión, perdiendo la oportunidad de oponerse antes de la expedición de la resolución sanción.

Las consideraciones de la sentencia apelada no son acertadas, puesto que pretenden restarle importancia a la notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial a la demandante.

Firmeza de las declaraciones tributarias

Al no notificarse a la demandante el requerimiento especial, se tiene como consecuencia que después de que transcurrieron dos años de acuerdo al artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración adquirió firmeza el 5 de abril de 2010.

Aplicación del principio de favorabilidad

Si la sanción establecida se confirma, en uso del principio de favorabilidad se debe aplicar el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que disminuye la sanción por devolución improcedente al ordenar que se devuelva el valor devuelto, más los intereses moratorios, más la sanción del 20% del valor

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 2012-00509-01, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

devuelto de forma improcedente y adicionalmente el 100% del valor de la devolución por utilización de medios fraudulentos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de la apelación¹⁷.

La **demandada** se refirió a la apelación interpuesta por la demandante en los siguientes argumentos¹⁸:

Los contratos de seguro se regulan por la normatividad comercial, sin embargo, el artículo 1054 del Código de Comercio explica que el riesgo en los contratos de seguro es el suceso incierto que no depende exclusivamente de la voluntad del tomador o el asegurador a su arbitrio. Adicionalmente, el seguro de cumplimiento consiste esencialmente en amparar el riesgo de incumplimiento de obligaciones emanadas de las disposiciones legales en tanto ocurran durante la vigencia de la póliza.

Las normas comerciales sobre seguros, se encuentran complementadas con las normas del Estatuto Tributario que establecen el efecto de la sanción por devolución improcedente, enunciando el riesgo y el valor que las entidades aseguradoras asumen al asegurar un contribuyente.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo de primera instancia, por las siguientes razones¹⁹:

El artículo 860 del Estatuto Tributario, no ordena que el requerimiento especial sea notificado a las empresas aseguradoras, únicamente debe ser notificado al contribuyente. Adicionalmente, la Aseguradora no debe inmiscuirse en la relación entre la administración y el contribuyente, ya que entre las partes se determina el impuesto y la actora es un tercero

¹⁷ Folios 201 a 205 c. p.

¹⁸ Folios 206 a 211 c. p.

¹⁹ Folios 218 a 222 c. p.

que solo se compromete a la cancelación de obligaciones del contribuyente.

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece dos sanciones, la primera es el reintegro del valor cuya devolución resulta improcedente junto con los intereses moratorios incrementados en un 50% y el 500% del monto devuelto.

El artículo 860 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes solicitar la devolución de saldos a favor con garantía a favor de la Nación, si se notifica liquidación oficial de revisión el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas. El artículo mencionado previamente, obliga a que el garante responda frente a la improcedencia de la devolución por la relación de solidaridad que se genera entre el contribuyente y la Aseguradora.

La sanción del 500% procede cuando existe la utilización de documentos fraudulentos en la devolución de saldos a favor de un contribuyente con la DIAN, sin embargo, el contribuyente no ha desvirtuado los actos sancionatorios, por lo que declarar la nulidad parcial de los actos acusados dejaría sin efecto una sanción que se encuentra en firme frente al contribuyente.

El principio de favorabilidad debe aplicar en el presente caso, debido a que el artículo 293 del Estatuto Tributario contiene una sanción menos gravosa que la existente en la norma anterior, sin importar que se hayan utilizado documentos fraudulentos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

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

- 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.
- Si la DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa de la Aseguradora, por la falta de notificación de los actos administrativos proferidos en el proceso de determinación oficial de la declaración de IVA del bimestre 1 del año 2010, presentada por CREACIONES JALDI LTDA frente a la garante.
- Si está en firme la declaración privada mencionada.
- Aplicación del principio de favorabilidad

Para resolver, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 13 de julio de 2017, en la que se estudió un caso similar entre las mismas partes.²⁰

La Sala advierte que en este caso, estudiará en conjunto los cargos dos, tres y cuatro del recurso de apelación en relación con la violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 703, 710, 714, 730 y 860 del Estatuto Tributario, por cuanto resulta necesario analizar la calidad de deudor solidario de la actora, la presunta violación del debido proceso, y la posible firmeza de la declaración de IVA del Bimestre 1º de 2010, esto último, en razón a la ausencia de notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración.

En capítulo aparte y finalizando el análisis nos referiremos a la violación del artículo 1079 del Código de Comercio y el principio de favorabilidad expuestos en los cargos uno y cinco del recurso de apelación.

Teniendo en cuenta lo anterior, los cargos dos, tres y cuatro del recurso de apelación se analizarán en forma conjunta, para lo cual se hace el siguiente estudio:

²⁰ Exp. No. 22184, C.P. Milton Chaves García.

El artículo 670 del Estatuto Tributario en su redacción para el momento en que ocurrieron los supuestos fácticos del caso que se estudia²¹, 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 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,²² vigente para la época de los hechos²³, 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.

²¹ Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

²² "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."

²³ Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

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 sentencia de 27 de agosto de 2015²⁴, 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 siguiente²⁵:

"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.)".

²⁴ Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²⁵ Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que²⁶:

"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 derecho²⁷, 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"²⁸.

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.²⁹

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 contradicción³⁰**, como en efecto ocurrió en el presente caso que Seguros del Estado S.A. fue notificado de la resolución sanción el 8 de*

²⁶ Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁷ Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.

²⁸ Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.

²⁹ Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁰ 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 reconsideración³¹". Destaca la Sala

De acuerdo con lo anterior, la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción.³² No obstante, la demandante dio respuesta a la comunicación 32 240 424 556 de 26 de julio de 2011, mediante la cual la demandada notificó a la Aseguradora del Requerimiento Especial 32240201100180 de 22 de julio de 2011, demostrando que se les comunicó el acto administrativo³³.

Igualmente, la Sección ha precisado que cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dentro del límite de cobertura de la póliza de seguros.³⁴

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.³⁵

Como se precisó, los cargos se sustentan en la falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora. No obstante, como se dijo en la sentencia transcrita anteriormente, lo que es objeto de notificación son los actos

³¹ Fl. 64 c.a.1

³² 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.

³³ Folios 747 a 758 c.a. 2.

³⁴ 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.

³⁵ 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.

sancionatorios. Por lo tanto, no se evidencia violación al debido proceso y, por ende, la falta de notificación de los mencionados actos a la Aseguradora no implica la firmeza de la declaración privada del IVA del bimestre 1 del año 2010.

Se reitera, que jurisprudencialmente se ha aceptado que, en casos como este, el acto que debe ser notificado al garante es la resolución sanción, como sucedió, efectivamente, en este asunto, mediante notificación del 26 de septiembre de 2013.³⁶

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

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

Se analizarán ahora los cargos uno y cinco del recurso de apelación respecto de la violación del artículo 1079 del Código de Comercio, el límite de responsabilidad de la Aseguradora y el principio de favorabilidad.

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 \$39.693.000, 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 \$198.465.000.

Pues bien, la resolución sanción dispuso lo siguiente:³⁷

³⁶ Folio 40 del c.p

³⁷ Folio 25 a 39 c.p.

"ARTÍCULO PRIMERO: Imponer al contribuyente, CREACIONES JALDI LTDA con NIT 900.127.263, la sanción por improcedencia de la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario por medio de la cual deberá reintegrar la suma de TREINTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL PESOS M/CTE (\$39.693.000.00), 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 del Estatuto Tributario por concepto del Impuesto a las Ventas del año gravable 2010 periodo 1, de acuerdo con lo dispuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo.

ARTICULO SEGUNDO: Adicionalmente, imponer al contribuyente CREACIONES JALDI LTDA con NIT 900.127.263, la sanción señalada en el inciso quinto (5) del artículo 670 del Estatuto Tributario, equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, por la suma de CIENTO NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL PESOS ML (\$198.465.000) fundamentado en los hechos señalados en el presente acto administrativo.

ARTICULO TERCERO: ORDENAR hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 1443101000773 expedida por la compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6 expedida el día 11 de marzo de 2010, con vigencia desde el 12 de marzo de 2010 hasta el 12 de abril de 2012 (emisión original), a nombre de CREACIONES JALDI LTDS con NIT 900.127.163, como tomador y/o afianzado y como beneficiario y/o asegurado LA NACION - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL - DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - NIT. 800.197.268-4, con la cual amparó la devolución concedida, mediante Resolución y Devolución y/o Compensación No. 4848 del 126 de abril de 2010, notificada el 16 de abril de 2010, correspondiente al saldo a favor de la Declaración del Impuesto sobre las Ventas del periodo 1 año gravable 2010. [...]"

De la lectura de los actos demandados, se tiene que la demandada tasó la sanción por devolución improcedente en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario vigente para el momento de expedición de los actos administrativos y ordenó hacer efectiva la póliza de garantía otorgada para la solicitud de devolución atendiendo lo dispuesto en el artículo 860 ídem que establece: *"que el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes."*

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que los actos demandados imponen una sanción a cargo de CREACIONES JALDI LTDA, pero no está tasando el monto de la deuda a cargo de la Aseguradora. Lo que hace es imponer a la contribuyente la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, después de ordenar el reintegro de los \$39.693.000 devueltos de forma improcedente, esto es, el pago de los intereses moratorios, aumentados en un 50% y el pago de \$198.465.000, correspondientes al 500% del monto devuelto en forma improcedente, a título de sanción por utilización de medios fraudulentos en la devolución.

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

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

Por lo demás, el cargo así propuesto, constituiría una de las excepciones contra el mandamiento de pago, que podría proponer la Aseguradora en caso de que la DIAN decidiera hacer efectiva la póliza y en el evento de que la obligación no sea tasada dentro de los límites de cobertura establecidos en la póliza de seguro.³⁸

³⁸ Sentencias de 27 de agosto de 2015, exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 17 de marzo de 2016, exp. 21996, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 14 de julio de 2016, exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Lo anterior, por cuanto el artículo 831 [parágrafo] del Estatuto Tributario dispone que "*Contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios procederán además, las siguientes excepciones: (...) 2.- La indebida tasación del monto de la deuda*". No prospera el cargo.

La demandante en el numeral quinto de la apelación, solicitó se tenga en cuenta el principio de favorabilidad. La sala advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados por las siguientes razones³⁹:

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

"ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES. <Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> *Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.

La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:

- 1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.*
- 2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.*

³⁹ Ver sentencia de 8 de junio de 2017, exp 19389 C.P (E) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto

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

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

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

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

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

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

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

Y, de otra, modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10%

cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable. Así mismo, redujo la sanción adicional por utilizar documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución y/o compensación del 500% al 100% del monto devuelto o compensado.

El párrafo 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 \$39.693.000,⁴⁰ 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 párrafo 5º del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante (\$39.693.000), esto es, a \$7.938.600, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de siete (7) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 16 de abril de 2010 y que la causación de los intereses cesó el 14 de mayo de 2017, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo [artículo 634 párrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016].

⁴⁰ 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.

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 el contribuyente que el 500% del valor de la devolución. En efecto, como el valor de la devolución fue a \$39.693.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede la nulidad parcial de los actos y, por consiguiente, CREACIONES JALDI LTDA 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.

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

A título de restablecimiento del derecho, CREACIONES JALDI LTDA en virtud de la nulidad parcial de los actos administrativos debe (i) reintegrar a la DIAN \$39.693.000, 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, \$7.938.600 y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución (\$39.693.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

Condena en costas

La Sala con base en el artículo 188 del CPACA 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:

"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. [...]"

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 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin embargo, debe analizarse en concordancia con el numeral 8 del mismo artículo.

En consecuencia, por falta de pruebas la Sala no condena en costas en ambas instancias.

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,

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: **ANULAR** parcialmente la Resolución Sanción 322412013000670 de 24 de septiembre de 2013 y la Resolución 900.246 de 15 de septiembre de 2014, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que en virtud de la nulidad parcial de los actos administrativos CREACIONES JALDI LTDA debe reintegrar a la DIAN \$39.693.000, 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, \$7.938.600 y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución (\$39.693.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: RECONOCER personería a Milton Alberto Villota Ocaña, como apoderados de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 212 del expediente.

No condenar en costas en ambas instancias.

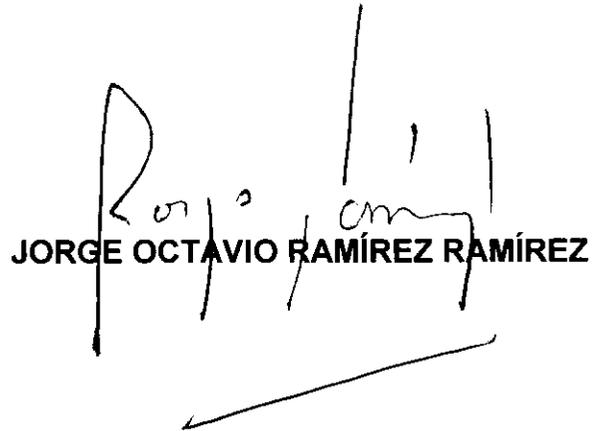
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTÓ
Presidenta de la Sección


MILTON CHAVES GARCÍA


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ