LEGIS
INFORMACIÓN & SOLUCIONES

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C. veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Referencia:	MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	25000-23-37-000-2015-00408-01 (22946)
Demandante:	SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado:	U.A.E. DIAN
Temas :	Sanción por devolución improcedente- IVA bimestre 3º del año gravable 2009

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 15 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda[1].

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:[2]

> *"1. Se **DENIEGAN** las súplicas de la demanda.*
>
> *2. Por no haberse causado, no se condena en costas.*
>
> *3. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor."*

[1] Folios 167 a 194 del c.p.
[2] Folio 193 del c.p.

ANTECEDENTES

Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales 14-43-101000578 el 12 de noviembre de 2009, mediante el cual se aseguró a la empresa CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. por $949.186.000, para solicitar la devolución originada en el impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2009 a la Dirección de Impuestos y Adunas Nacionales – DIAN- [3].

El 16 de mayo de 2013 la DIAN emitió la Resolución Sanción 322412013000352, por medio de la cual, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá impuso sanción por improcedencia en devoluciones y/o compensaciones a la empresa CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A., que después fue notificada el 21 de mayo de 2013 a la demandante[4].

El 2 de julio de 2013, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción antes mencionada[5], resuelto mediante la Resolución 900.138 de 28 de mayo de 2014, que confirmó el acto recurrido.[6]

DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones[7]:

> "***1.*** *Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 322412013000352 del 16 de mayo 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. 900.138 del 28 de mayo de 2014, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 27 de junio 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. 322412013000352 del 16 de mayo 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. 14-43-101000578.*
>
> ***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.*

[3] Folio 63 del c.p.
[4] Folios 31 a 35 del c.p.
[5] Folios 50 a 60 del c.p
[6] Folios 36 a 48 del c.p
[7] Folios 4 a 29 del c.p

> ***5.*** *En el evento de haberse impuesto alguna medida cautelar por parte de la DIAN en virtud del cobro coactivo, se ordene el levantamiento de las mismas a la luz del artículo 837 del Estatuto Tributario.*
>
> ***6.*** *Que se condene en costas y gastos procesales a la DIAN.*
>
> ***PETICIÓN SUBSIDIARIA:***
>
> *De manera respetuosa y en el extremo caso que la sentencia niegue las pretensiones de la demanda, solicito al Honorable Magistrado se sirva fijar el límite máximo de responsabilidad económica exigible a* ***SEGUROS DEL ESTADO S.A.*** *a través de la póliza 14-43-101000578, que a la luz de lo dispuesto en el art. 1079 del C. de Co., en ningún caso podrá superar la suma de $949.186.000,oo, correspondiente al valor asegurado en el contrato de seguro".*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 137 y 138 del Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 670, 714 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1045, 1054, 1055 y 1079 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Desconocimiento del derecho de defensa

Los actos administrativos demandados son nulos, debido a que se desconoció el derecho de defensa estipulado en los artículos 137 y 138 del Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). La resolución sanción demandada tiene como fundamento el pliego de cargos, pero el pliego de cargos nunca fue notificado a la actora, situación que no permite una adecuada defensa de la demandante.

Violación al debido proceso

No se cumplió con lo establecido en el artículo 29 de la Constitución Política, el artículo 670 del Estatuto Tributario y el Oficio 021296 de 29 de marzo de 2014 de la DIAN, porque nunca se notificó el pliego de cargos a la actora. El pliego de cargos es un acto administrativo fundamental, que al omitir su notificación no permite una adecuada defensa de los afectados y violación al debido proceso.

Inexistencia del contrato de seguro

En la resolución sanción expedida por la demandada, se determinó adicionalmente de la sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones, la sanción del 500% del valor devuelto por utilización de medios fraudulentos establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario (E.T).

De acuerdo al artículo 1055 del Código de Comercio, existen riesgos inasegurables como el dolo, la culpa grave y los actos meramente potestativos. Si CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. realizó un acto fraudulento o utilizó documentos falsos, tal como lo determinó la DIAN, la póliza de seguros no obtuvo vida jurídica, al ser inexistente de acuerdo a la normatividad comercial.

Inexistencia de riesgo asegurable

El artículo 1045 del Código de Comercio, determina que uno de los elementos esenciales del contrato de seguro es el riesgo asegurable. Adicionalmente, el artículo 1054, define el riesgo como un suceso incierto que no depende exclusivamente de la voluntad del tomador.

Si CHATARRERIA LA MEJOR RESTREPO S.A. que es el tomador del seguro realizó algún acto fraudulento para obtener la devolución por parte de la DIAN, fue un acto que se realizó previo a la póliza, sin existir un riesgo, porque fue una situación predecible. Por lo anterior al no existir riesgo asegurable, el contrato de seguro no debió de producir efectos.

Desconocimiento y sobrepaso del límite de responsabilidad del contrato de seguro

La resolución sanción demandada, estableció una sanción total de $5.676.342.000 a cargo de la sociedad CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A., más intereses moratorios, más intereses moratorios aumentados en un 50%. 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 $949.186.000, si se le exige un valor mayor a pagar se 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.

La calidad de deudor solidario de la actora

Seguros del Estado es garante de unas obligaciones tributarias, que no la convierten en contribuyente y solo es responsable frente a las obligaciones amparadas en la póliza, que constituye una relación jurídica definida por el contrato de seguro y un límite de responsabilidad económica exigible a la Aseguradora, de acuerdo con lo previsto en el artículo 860 del E.T.

El garante goza de las mismas garantías procesales que tiene el contribuyente y, por consiguiente, tiene derecho a que 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 solidarias[8]. Lo anterior tiene como objeto garantizar el derecho de defensa y contradicción del garante.

Firmeza de la declaración tributaria

Como el requerimiento especial no se notificó a la Aseguradora, el 12 de septiembre de 2011 la declaración de IVA bimestre 3º del año gravable 2009 adquirió firmeza frente a la Aseguradora.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[9]:

El pliego de cargos es un acto administrativo de mero trámite a diferencia de la resolución sanción y la liquidación oficial. La situación de garante es una situación especial, debido a que no se ve afectado hasta que se establezca la sanción. Según jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el título ejecutivo oponible al garante de una obligación tributaria se encuentra compuesto por la póliza y el acto que impone la sanción, no existe relevancia del pliego de cargos para la entidad aseguradora[10].

En el trámite de la solicitud de devolución la DIAN determinó que las cifras consignadas en la declaración tributaria objeto de devolución eran inexactas. Adicionalmente, la póliza de cumplimiento emitida por Seguros del Estado S.A., se compromete a garantizar el cumplimiento de obligaciones legales respecto al trámite de devolución de IVA del bimestre 3 del año gravable 2009 y se establece que el siniestro se causa cuando quede ejecutoriada la resolución que declare el incumplimiento que ampara la póliza.

El Consejo de Estado, Sección Cuarta, explicó en una de sus sentencias, que si bien es cierto que los actos liquidatorios son el fundamento para dictar actos sancionatorios por solicitud de devolución improcedente, el garante no puede reemplazar al principal en sus actuaciones, porque solo el directamente afectado puede disponer del litigio[11].

No existió una violación al artículo 29 de la Constitución Política, porque se cumplió con todos los requisitos legales procedimentales para la expedición de los actos administrativos acusados. El artículo 860 del Estatuto Tributario permite que se realice fiscalización en los procesos de

[8] Sentencia deL Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 21 de mayo de 2014. Exp. 19879. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez
[9] Folios 95 a 105 c. p.
[10] Sentencia de 6 de octubre de 2005, exp. 15417. C.P Ligia López Días. Sentencia de 29 de septiembre de 2005, exp. 15192 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Sentencia de 12 de marzo de 2015, exp. 20108. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[11] Sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 19879. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

solicitud de devolución con garantía, realizando la DIAN, cumpliendo con su deber normativo al investigar a la empresa asegurada.

El artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 es la norma aplicable al presente caso, porque es de carácter procedimental de efecto inmediato a partir de la publicación de la norma, la Aseguradora cometió un error de aplicación de normas en el tiempo al interpretar que la normatividad aplicable al caso es la ley 223 de 1995.

La actora no puede solicitar ser parte del proceso como deudor solidario, sino que es un garante, debido a que se incluyó al proceso por emitir una póliza de seguro a nombre de CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. y se realizó el debido proceso de acuerdo a los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario.

No se violó el artículo 1079 del Código de Comercio porque se está cumpliendo con el objeto del seguro, que es el cumplimiento de disposiciones legales incluyendo los artículos 670 y 860 del Estatuto tributario. Las partes del contrato hicieron un acuerdo de voluntades pero al hacer referencia al amparo de disposiciones legales, están permitiendo que no exista un límite de valor, sino que se supeditan a lo establecido en la normatividad existente.

Para que un acto administrativo adquiera firmeza, no se requiere que la liquidación oficial de revisión sea notificada a la empresa Aseguradora, debido a que el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 establece que la notificación a la Aseguradora no es obligatorio para que las garantías sean exigibles. Adicionalmente, existe la notificación del acto liquidatorio al contribuyente directamente afectado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así[12]:

El Consejo de Estado en sentencia de 27 de agosto de 2015, explicó que de acuerdo al artículo 860 del Estatuto Tributario la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza, debe hacerse al contribuyente y no al garante, por lo que no existió violación al debido proceso. Adicionalmente, no operó la firmeza de la declaración privada de IVA del tercer bimestre del año gravable 2009, porque la notificación del requerimiento especial no es obligatoria[13].

La póliza expedida por Seguros del Estado S.A. tiene como fin garantizar el cumplimiento de disposiciones legales relacionadas con la devolución del

[12] Folios 167 a 194 c.p.
[13] Sentencia de 27 de agosto de 2015, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 20493. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

IVA del tercer bimestre del año gravable 2009, más los intereses que se llegaren a causar.

El Consejo de Estado en sentencia de 21 de mayo de 2014, explicó que las aseguradoras actúan como garantes y no como deudores solidarios y de acuerdo al artículo 1037 del Código de Comercio el ente asegurador asume los riesgos del interés o la cosa asegurada, sin crearse una relación de solidaridad como ocurre en contratos y por ministerio de la ley[14].

El artículo 860 del Estatuto Tributario enuncia que dentro de los dos años siguientes a la expedición de la póliza, si se notifica la liquidación oficial de revisión, la aseguradora será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, es decir, la aseguradora debe incorporar el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, las cuales se hacen efectivas con el interés correspondiente.

No se violó el artículo 1079 del Código de Comercio, porque la póliza ordena que la cobertura sea el monto devuelto improcedentemente, más las sanciones que se derivan del hecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:[15]

Violación al debido proceso

A pesar de que los conceptos y oficios emitidos por la DIAN son de obligatorio cumplimiento, no se tomó en cuenta el Concepto 021296 de 29 de marzo de 2014 en la decisión de primera instancia, que explica que a los garantes se les debe notificar el requerimiento especial y los demás actos del proceso, con el fin de garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. La DIAN mediante el concepto mencionado, ordenó la notificación de todos los actos administrativos los que incluye la notificación del pliego de cargos que no se realizó en el presente caso, quedando en evidencia la violación al debido proceso.

Desconocimiento del derecho de defensa

Se desconoce el derecho de defensa, porque nunca se notificó el pliego de cargos a la demandante. La resolución sanción es un acto administrativo que tiene como base el pliego de cargo, por lo que es necesario de su conocimiento para la defensa. El tribunal no se pronunció sobre lo mencionado ni la violación de los artículos 137 y 138 del CPACA.

Violación del artículo 1079 del Código de Comercio

[14] Sentencia de 21 de mayo de 2014, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp.19879. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez
[15] Folios 204 a 211 del c.p.

El artículo 1079 del Código de Comercio, establece que 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 Estado[16], en la que se señaló que las aseguradoras no son deudoras solidarias y, por lo tanto, tienen un límite de responsabilidad económica frente a la Administración, que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro. 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 Tributaria[17].

Firmeza de las declaraciones tributarias

Al no notificarse a la demandante del 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 12 de septiembre de 2012.

Inexistencia del riesgo y del contrato de seguro

Se debe establecer la violación de los artículos 1045, 1054, y 1055 del Código de Comercio que no fue estudiado por el Tribunal en primera instancia y que se invocó en la demanda instaurada. Adicionalmente, si el contribuyente utilizó medios fraudulentos el contrato de seguro es inexistente de acuerdo al artículo 1055 del Código de Comercio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de la apelación[18].

[16] C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[17] Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 2012-00509-01, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez
[18] Folios 239 a 245 c. p.

La **demandada** se refirió a la apelación interpuesta por la demandante en los siguientes argumentos[19]:

No existió violación del derecho de defensa, debido a que el pliego de cargos no debía ser notificado por ser un acto administrativo de trámite que no afecta la situación de la aseguradora y no admite recurso.

El artículo 1079 del Código de Comercio y el artículo 860 del Estatuto Tributario se encuentran acordes con las actuaciones de la administración demandadas, debido a que del texto de la póliza se puede concluir que tiene como objetivo garantizar las sumas reclamadas en la devolución y los montos de las sanciones, no existiendo un límite diferente a la ley.

La liquidación oficial de revisión fue comunicada a la demandante el 8 de noviembre de 2011, contra la cual la Aseguradora interpuso recurso de reconsideración el 5 de enero de 2012. El requerimiento especial no necesita de notificación ya que de acuerdo al artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 no es necesaria comunicarla a la entidad Aseguradora para hacer exigible la garantía.

No se violaron las demás normas comerciales que invoca la demandante, debido a que la norma tributaria es clara y establece los efectos sancionatorios que fueron cubiertos por la póliza.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo de primera instancia, por las siguientes razones[20]:

La demandante no aporta ninguna norma que ordene que el pliego de cargos debe ser notificado por la DIAN a la Aseguradora, el concepto de la DIAN al que hace referencia se refiere a la liquidación oficial de revisión y la resolución sanción.

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

[19] Folios 223 a 230 c. p.
[20] Folios 246 a 249 c. p.

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.

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 estaba obligada a notificar el requerimiento especial, la liquidación oficial, el pliego de cargos y las resoluciones que resuelven los recursos o únicamente los actos sancionatorios a Seguros del Estado.
- Si está en firme la declaración privada mencionada.
- Inexistencia de contrato de seguro y de riesgo asegurable

Consideración inicial - Legitimación en la causa por activa

A continuación una precisión inicial en relación con la legitimación en la causa por activa de Seguros del Estado, para demandar las Resoluciones 322412013000352 de 16 de mayo de 2013 y 900.138 de 28 de mayo de 2014, por las cuales la DIAN le impuso a la Chatarrería la Mejor Restrepo S.A., sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En cuanto a la legitimación en la causa, la Sección Cuarta de esta Corporación ha precisado que es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. Como se observa, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado[21].

Esta Sala definió la falta de legitimación en la causa como un presupuesto de la pretensión y no del medio de control, así:[22]

> *"[…] la Sala precisa que, en estricto sentido no se trata de una excepción, sino de un defecto de la pretensión, que debe enmarcarse dentro de lo que la doctrina procesal ha denominado tradicionalmente como la falta de legitimación en la causa. Dicha legitimación, que es un*

[21] Auto de 28 de septiembre de 2016, número de radicación interno 22359, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[22] Sentencia del 11 de febrero de 2014, número de radicación interno 18456, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

> *presupuesto material para la sentencia de fondo, consiste, desde el punto de vista del demandante, en que exista identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca y, desde el punto de vista del demandado, en que este sea la persona que conforme al derecho sustancial pueda discutir válidamente las pretensiones de la demanda".*

También se ha precisado que la legitimación en la causa "*no es un requisito de la demanda, ni del procedimiento. No obstante, no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria, por ende, es obligación del juez tomar desde el principio del proceso las medidas correctivas del caso para evitar el fallo inhibitorio.*"[23]

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

En este caso, se observa que la Compañía Seguros del Estado S.A. ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con la finalidad de controvertir los actos administrativos por los que la DIAN impuso una sanción por devolución improcedente a la CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. Además, la Administración Tributaria ordenó hacer efectiva la póliza de garantía No. 14-43-101000578 de 12 de noviembre de 2009, expedida por la Compañía de Seguros del Estado S.A.[24]

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

Así pues, cuando ocurre el *"siniestro"*, que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, es cuando surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de 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[25].

---

[23] Auto de 22 de noviembre de 2016, número de radicación interno. 21894, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[24] Folios 31 a 35 c. p.
[25] 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

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

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

Límite de responsabilidad de Seguros del Estado frente a la sanción por devolución improcedente de acuerdo al artículo 1079 del Código de Comercio y calidad de deudor solidario del artículo 860 del Estatuto Tributario

Los dos primeros problemas jurídicos a resolver es si son nulos los actos administrativos demandados por exceder el límite de responsabilidad de Seguros de Estado, al determinar la sanción por devolución improcedente a su cargo en calidad de deudor solidario de acuerdo con lo previsto en el artículo 860 del Estatuto Tributario y 1079 del Código de Comercio y si como efecto es violatorio al debido proceso.

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 $949.186.000, en la resolución sanción la DIAN pretende, además, el pago de intereses moratorios, aumentados en un 50% y el 500% del monto devuelto en forma improcedente por $4.730.285.000.

Pues bien, la resolución sanción dispuso lo siguiente:[26]

> *"ARTÍCULO PRIMERO: IMPONER a la sociedad CHATARRERIA LA MEJOR RESTREPO S.A. con NIT 900.255.858-1, sanción por improcedencia en la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario por medio de la cual deberá reintegrar la suma de NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE*

Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[26] Folios 31 a 35 del c. p.

($946.057.000), más los intereses moratorios correspondientes, aumentados en un 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 de Impuesto sobre las Ventas periodo tercero (3) del año gravable 2009 de acuerdo con lo dispuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo .

ARTICULO SEGUNDO: Adicionalmente, imponer al contribuyente CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. con NIT 900.255.858-1, 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, en la suma de CUATRO MIL SETECIENTOS TREINTA MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE ($4.730.285.000) por cuanto en la investigación que determino que el saldo a favor se originó utilizando medios fraudulentos.

ARTICULO TERCERO: ORDENAR hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 14-43-101000578 del 12 de noviembre de 2009 y sus respectivos anexos expedidos por la Compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6, la cual ampara la devolución y/o compensación del saldo a favor generado en el impuesto de Ventas por el tercer (3) periodo del año gravable 2009. […]"

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

Como se expuso, los actos demandados imponen una sanción a cargo de la Sociedad CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A., de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, ordena el reintegro de los $946.057.000 devueltos de forma improcedente, más los intereses moratorios aumentados en un 50% y el pago de $4.730.285.000, correspondientes al 500% del monto devuelto en forma improcedente, a título de sanción por utilización de medios fraudulentos en la devolución.

A su vez, estos actos ordenan hacer efectiva la póliza de garantía No. 14-43-101000578 de 12 de noviembre de 2009, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., la cual ampara la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor generado en el impuesto sobre las ventas del tercer periodo del año gravable 2009.

En mérito de lo expuesto, no es cierto que a través de la resolución sanción la DIAN cuantificó a la Aseguradora el valor con el que debía responder

solidariamente en calidad de garante de la obligación en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, como afirma en el recurso de apelación el demandante dentro del presente asunto, lo que se establece en los actos demandados es una sanción a cargo de CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. determinada según el artículo 670 del Estatuto Tributario y la consecuente orden de cumplimiento de cobertura de la póliza de garantía.

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

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

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

En primera medida, en el presente asunto es necesario precisar que como requisito para hacer efectiva la póliza, la DIAN notificó a la Aseguradora la sanción por devolución improcedente[27]. Así, se reitera que la Administración garantizó a la demandante la posibilidad de controvertir los supuestos de hecho y de derecho que fundamentan la obligación garantizada.

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

La póliza de seguro No. 14-43-101000578 de 12 de noviembre de 2009, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., fue proferida en los siguientes términos:[28]

> *"[…] GARANTIZA: EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES, RELACIONADAS CON LA DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS CORRESPONDIENTE AL 03 BIMESTRE DE 2009 MÁS LOS INTERESES QUE SE LLEGAREN A CAUSAR (ART. 670 Y 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, ART. 40 LEY 49/90, ART. 71 Y 72 LEY 6/92, ART. 144 Y 131 LEY 223/95, ART. 3 DECRETO REGLAMENTARIO 1.000/97. ART.*

[27] Folio 1878 del c. a. 2
[28] Folios 63 a 67 del c. p.

> *144 LEY 223/95 COBERTURA DE LAS GARANTÍAS PRESTADAS PARA DEVOLUCIONES SUSTITUYE EL INCISO SEGUNDO ART. 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO POR EL SIGUIENTE INCISO: LA GARANTÍA DE QUE TRATA ESTE ARTÍCULO TENDRÁ UNA VIGENCIA DE DOS AÑOS, SI DENTRO DE ESE LAPSO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NOTIFICA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, EL GARANTE SERÁ SOLIDARIAMENTE RESPONSABLE POR LAS OBLIGACIONES GARANTIZADAS, INCLUYENDO EL MONTO DE LA SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN, LAS CUALES SE HARÁN EFECTIVAS JUNTO CON LOS INTERESES CORRESPONDIENTES, UNA VEZ QUEDE EN FIRME EN LA VÍA GUBERNATIVA, O EN LA VÍA JURISDICCIONAL CUANDO SE INTERPONGA DEMANDA ANTE LA JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA, EL ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN OFICIAL O DE IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN, AUN SI ESTE SE PRODUCE CON POSTERIORIDAD A LOS DOS AÑOS".* (Resalta la Sala)

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

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

Por tal razón, la orden de la DIAN en los actos demandados de hacer efectiva la póliza, no contradice los términos en que fue expedida, ni desconoce lo dispuesto en los artículos 1079 del Código de Comercio, 860 del Estatuto Tributario ni del principio constitucional al debido proceso, ya que en calidad de garante debe responder por la obligación garantizada pues así lo exige la naturaleza de esta solidaridad legal, y en atención al procedimiento establecido en el artículo 814-2 del Estatuto Tributario[29].

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

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

En esas condiciones, no prosperan los dos primeros cargos de la apelación.

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

Para resolver los problemas jurídicos de violación al debido proceso por falta de notificación del pliego de cargos y del desconocimiento del derecho de defensa, es preciso analizar si la Administración Tributaria se encontraba obligada a notificar a Seguros del Estado el requerimiento especial, la liquidación oficial y su resolución confirmatoria en el proceso de determinación oficial del impuesto sobre la ventas del tercer bimestre de 2009 de CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A., así como la exigibilidad de la notificación del pliego de cargos y las resoluciones sancionatorias.

El artículo 670 del Estatuto Tributario[30], señala 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,[31] dispone que cuando con la solicitud de devolución, el contribuyente o responsable presenta una garantía a

[30] Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.
[31] *"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*

favor de la Nación, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración debía entregar el cheque, título o giro dentro de los 10 días siguientes.

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

En la providencia de 21 de mayo de 2014, la Sala señaló lo siguiente:[32]

> *"[…] las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que se impongan por la Administración Tributaria, como sí ocurre, por ejemplo, con los socios de las sociedades contribuyentes, ya que de lo que se trata es de una obligación de aseguramiento que se rige por un contrato de seguro, que tiene una regulación especial en el ordenamiento jurídico.*
>
> *En ese sentido, conforme lo dispone el artículo 1037 del Código de Comercio, el asegurador es la persona que asume los riesgos del interés o la cosa asegurada, obligación muy diferente a la solidaridad derivada de un contrato o por ministerio de la ley, ya que es la realización del riesgo asegurado lo que da origen a la obligación del asegurador, tal como lo dispone el artículo 1054 del Código de Comercio. Así pues, cuando ocurre el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción o por la ejecución forzosa de la sanción dentro del proceso coactivo administrativo, es cuando surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en su calidad de aseguradoras, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida, en el límite de cobertura de la póliza de seguro".*

Por su parte, en sentencia de 27 de agosto de 2015[33], 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

---

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."*

[32] Exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[33] Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo.

Asimismo, en sentencia de 17 de marzo de 2016, la Sala precisó lo siguiente[34]:

> *"Desde ahora la Sala aclara que, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial que precede a la expedición de la liquidación oficial de revisión y éste último acto, sólo se le deben notificar al contribuyente, que es el titular de la relación jurídica sustancial, calidad que no tiene la sociedad garante.*
>
> *El procedimiento de determinación del tributo, que inicia con la expedición de un requerimiento especial (Art. 703 del E.T.) que contiene los puntos que la Administración pretende modificar de la declaración privada del contribuyente, y la liquidación oficial de revisión que la modifica, están dadas en función del vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente, del cual éste último es titular, al ser, por disposición de la ley, el encargado al pago del tributo.*
>
> *Lo anterior se advierte del contenido mismo de la liquidación oficial de revisión, que, entre otros, debe contener el periodo gravable a que corresponda, el nombre o razón social del contribuyente, el NIT, las bases de cuantificación del tributo, su monto y las sanciones a cargo del contribuyente, y la explicación sumaria de las modificaciones realizadas a la declaración privada (Art. 702 del E.T.)".*

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que:[35]

> "*Si bien es cierto que los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no permite que se debe notificar al garante, por cuanto el artículo 860 ib, solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, en razón a que este es un acto de determinación tributaria.*
>
> *Cuestión diferente ocurre cuando "los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho[36], 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"[37].*
>
> *3.3. De acuerdo con dicho precedente, las aseguradoras no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de*

[34] Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[35] Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[36] Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.
[37] Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.

impuestos, en la medida en que no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto.[38]

3.4. De otra parte el numeral 4 del artículo 828 del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo las garantías y cauciones otorgadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Así las cosas, hecha una interpretación entre los artículos 828 numeral 4 y 860 ibídem, en el caso de devoluciones con garantía el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro.

3.5. La Sección Cuarta ha precisado que la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada. ***En consecuencia, la resolución sanción es el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción****[39], como en efecto ocurrió en el presente caso que Seguros del Estado S.A. fue notificado de la resolución sanción el 8 de junio de 2011, e interpuso recurso de reconsideración*[40]*".* (Destaca la Sala)

De acuerdo con lo anterior, como lo ha precisado la Sección, cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes con responsabilidad solidaria, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.[41]

A pesar de que la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción[42], mediante oficio de 11 de noviembre de 2011, la DIAN comunicó a la actora la liquidación oficial de

[38] Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[39] 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.
[40] Fl. 64 c.a.1
[41] 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.
[42] 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.

revisión, tal como lo manifiesta la actora en respuesta a la Liquidación Oficial de revisión No. 322412011000248 de 8 de noviembre de 2011.[43]

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.[44]

De este modo, la DIAN cumplió con el procedimiento previsto porque notificó la resolución sanción a la actora[45] y, por ello, permitió que ejerciera el derecho de defensa y contradicción frente a esta decisión a través de la interposición del recurso de reconsideración y la demanda ante la jurisdicción.

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

Firmeza de la declaración

Como se precisó, los cargos se sustentan en la falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora. No obstante, como se dijo en la sentencia transcrita anteriormente, lo que es objeto de notificación son los actos sancionatorios. Por lo tanto, no se evidencia violación al debido proceso y, por ende, la falta de notificación de los mencionados actos a la Aseguradora no implica la firmeza de la declaración privada del IVA del bimestre 3 del año 2009.

Se reitera, que jurisprudencialmente se ha aceptado que, en casos como este, el acto que debe ser notificado al garante es la resolución sanción, como sucedió, efectivamente, en este asunto, mediante notificación del 21 de mayo de 2013.[46]

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.

Inexistencia de contrato de seguro y de riesgo asegurable

[43] Folio 1977 c. a. 2
[44] 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.
[45] Acto administrativo notificado el 21 de mayo de 2013 – Folio 30 c. p.
[46] Folio 30 del c.p

La actora manifestó que el contrato de seguro es inexistente y que los actos administrativos demandados deben anularse, porque el contrato de seguro carece del riesgo asegurado, que es un elemento esencial del contrato, pues el contribuyente obtuvo la devolución mediante fraude y este es inasegurable.

Para resolver el cargo, se reitera el criterio fijado en la sentencia de 17 de marzo de 2016, que decidió el mismo cargo entre las mismas partes. Al respecto, la citada providencia indicó lo siguiente[47]:

> *"En el recurso de apelación, la sociedad demandante manifestó que los actos administrativos demandados se deben anular, porque el contrato de seguros carece del riesgo asegurado, que es un elemento esencial del mismo.*
>
> *La Sala considera que la sociedad demandante, al momento de suscribir el contrato de seguros que se discute, conoció del riesgo que involucraba el incumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la devolución del saldo a favor registrado por el contribuyente, pues contó con la oportunidad de evaluarlo y, a pesar de ello, decidió asegurarlo.*
>
> *Por tal motivo, en el momento en que la compañía demandante firmó el contrato de seguros con el otro extremo del vínculo contractual, esto es, con el tomador de la póliza, el acuerdo de voluntades se hizo eficaz y las condiciones del mismo estaban dadas, lo que incluye la delimitación del riesgo asegurable y las consecuencias de la ocurrencia del siniestro, que como se dijo, se dieron con la expedición de la resolución que le impuso al contribuyente la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Lo anterior, teniendo en cuenta que el contrato de seguro, es de carácter, consensual, bilateral, oneroso y aleatorio[48].*
>
> *En esa medida, la Administración, que es ajena al vínculo contractual al no ser parte del contrato, no debe asumir la responsabilidad derivada de la indebida o errada evaluación del riesgo hecha por la parte demandante, que como se dijo, conoció las condiciones de las obligaciones que decidió asegurar y las consecuencias derivadas de su incumplimiento".*

Adicionalmente, el artículo 860 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

> *"[…] el garante responde solidariamente por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución […]"*

El criterio transcrito previamente, debe relacionarse con el artículo 670 del E.T., que establece que la sanción también puede comprender un valor adicional del 500% por la utilización de documentos falsos o mediante

[47] Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
[48] Artículo 1036 del Código de Comercio

fraude, hecho que debía conocer la Aseguradora, pues está previsto en la ley.

El incumplimiento de obligaciones tributarias que tuvieron como efecto que la devolución fuera improcedente, fue el riesgo asegurado en la póliza cuya nulidad demanda la actora.

Por lo demás, la Sala carece de competencia para conocer y evaluar los presuntos vicios de que pueda adolecer el contrato de seguro y para declarar su nulidad o inexistencia. No prospera el cargo.

Aplicación del principio de favorabilidad

En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción por devolución improcedente impuesta por la DIAN a la sociedad CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. No obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados, en aplicación del principio de favorabilidad de conformidad el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T. [49]

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

> *"1. El principio de favorabilidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Nacional, debe aplicarse, como regla general en los procesos disciplinarios y administrativos adelantados por las autoridades administrativas, salvo en aquellas materias que por su especial naturaleza no resulte compatibles con él, como es el caso por ejemplo, de las disposiciones sobre política económica.*
>
> *2.* ***El principio de favorabilidad cuando es aplicable en materia sancionatoria administrativa,*** *constituye un imperativo constitucional, y por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte,* ***o de oficio*** *por la autoridad juzgadora competente."*[50] (Resalta la Sala)

La Sala procederá a dar aplicación al principio de favorabilidad de oficio en el presente asunto, situación que conlleva la reducción de la sanción impuesta al contribuyente sancionado, dejando así el proceso judicial adelantado por Seguros del Estado un beneficio para CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A., sociedad que cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En tal virtud, se dará aplicación al artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T., así:

---

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

[50] Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, octubre 16 de 2002, radicación número: 1454.

"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.

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

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

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

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

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

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

De una parte, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10% cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable. Así mismo, redujo la sanción adicional por utilizar documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución y/o compensación del 500% al 100% del monto devuelto o compensado.

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

En ese contexto, para el caso concreto, si la sanción se calcula conforme con el artículo 670 Estatuto Tributario, sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, primero deben calcularse los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado que, para el caso, asciende a $946.057.000,[51] y sobre esa suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

En cambio, en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el parágrafo 5º del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante ($946.057.000), esto es, a $189.211.400, 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

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

tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 1 de diciembre de 2009 y que la causación de los intereses cesó el 4 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 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016].

Además, al reducirse al 100% la sanción por utilizar documentos falsos o hacer fraude para adquirir una devolución y/o compensación, esta sanción adicional es más favorable para el contribuyente que el 500% del valor de la devolución. En efecto, como el valor de la devolución fue a $946.057.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede la nulidad parcial de los actos y, por consiguiente, CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. 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, CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. en virtud de la nulidad parcial de los actos administrativos debe (i) reintegrar a la DIAN $946.057.000, 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, $189.211.400 y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución ($946.057.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

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

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:

> *" […]*
>
> *5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión. […]*
>
> *8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación."*

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto prospera parcialmente la demanda. Sin embargo, debe analizarse en concordancia con el numeral 8 del mismo artículo.

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

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

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

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ***ANULAR*** parcialmente la Resolución Sanción 322412013000352 de 16 de mayo de 2013 y la Resolución 900.138 de 28 de mayo de 2014, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, ***DECLARAR***:
Los artículos primero, segundo y tercero de la parte resolutiva de la Resolución Sanción No. 322412013000352 de 16 de mayo de 2013, y por ende, de su confirmatoria la Resolución 900.138 de 28 de mayo de 2014, quedarán así:[52]

> *"ARTÍCULO PRIMERO: Imponer al contribuyente,* CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. *con NIT 900.255.858-1, sanción por improcedencia de la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de*

[52] Folios 31 a 35 del c. p.

2016; por medio de la cual deberá reintegrar la suma de NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE ($946.057.000), más la sanción del veinte por ciento (20%) equivalente a la suma de CIENTO OCHENTA Y NUEVE MILLONES DOSCIENTOS ONCE MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE ($189.211.400) y lo correspondiente a los intereses moratorios, *por concepto del Impuesto a las Ventas del año gravable 2009 periodo 3.*

ARTÍCULO SEGUNDO: Adicionalmente, imponer al contribuyente CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. *con NIT 900.255.858-1, la sanción señalada en el penúltimo inciso del artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, equivalente al cien por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, en la suma de NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE ($946.057.000) por cuanto en la investigación se determinó que el saldo a favor se originó utilizando medios fraudulentos, expuestos en la respectiva Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000248 del impuesto a las ventas tercer (3º) bimestre del año gravable 2009 de fecha 8 de noviembre de 2011.*

ARTÍCULO TERCERO: ORDENAR hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 14-43-101000578 expedida por la compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6 expedida el día 12 de noviembre de 2009, con vigencia desde el 30 de septiembre de 2009 hasta el 30 de noviembre de 2011 (emisión original), a nombre de CHATARRERÍA LA MEJOR RESTREPO S.A. *con NIT 900.255.858-1, 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, la cual ampara la devolución y/o compensación de saldo a favor generado en el impuesto de ventas por el tercer (3) periodo del año gravable 2009. […]"*

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

CUARTO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

QUINTO: RECONOCER personería a Herman Antonio González Castro, como apoderado de la DIAN en los términos del poder conferido que obra en el folio 231 del expediente.

SEXTO: ACEPTAR renuncia al poder otorgado por la DIAN a Herman Antonio González Castro, que obra a folio 252 del expediente, y **RECONOCER** personería a Milton Alberto Villota Ocaña, como apoderado de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 231 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.

MILTON CHAVES GARCÍA **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sección

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