SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	25000-23-37-000-2015-00473-01 (22701)
Demandante:	SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado:	U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas:	Impuesto sobre las ventas. Bimestre 3 del año gravable 2010. Sanción por devolución improcedente.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de mayo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que denegó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[1]:

[1] Folios136-160 c.p.

ANTECEDENTES

El 22 de julio de 2010, la COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. presentó la declaración de IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2010, con un saldo a favor de $122.079.000[2].

El 10 de diciembre de 2010, la contribuyente le solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor[3]. Con la petición, se presentó la póliza de cumplimiento No. 21-43-101005181 de 3 de diciembre de 2010, expedida por SEGUROS DEL ESTADO S.A., la cual amparaba por $122.079.000 el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes[4].

El 21 de diciembre de 2010, la División de Gestión de Recaudo de la DIAN profirió la Resolución No. 18155, mediante la cual ordenó devolver la suma de $110.017.000 y compensar $12.062.000[5].

El 14 de octubre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió requerimiento especial, por el cual propuso modificar la declaración de IVA presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U.[6] en el sentido de proponer adición de ingresos por operaciones gravadas

[2] Folios 22 c.a. 1.
[3] Folio 16-21 c.a.1.
[4] Folios 60-63 c.p.
[5] Folio 38 c.a.1.
[6] Folios 400-418 c.a.2.

($468.781.000), impuesto generado al 16% ($75.005.000), sanción por inexactitud ($237.968.000) y total saldo a pagar ($264.619.000).

El requerimiento especial fue comunicado a Seguros del Estado mediante Oficio No. 1-032-240-424-783 de 18 de octubre de 2011[7], recibido por la Aseguradora el 20 de octubre del mismo año.

Mediante escrito radicado el 6 de noviembre de 2011[8], Seguros del Estado dio respuesta al requerimiento y solicitó que se efectuara la notificación en legal forma de dicho acto.

El 9 de julio de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000330, por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer periodo del año 2010[9], en los términos propuestos en el requerimiento especial. El 12 de julio de 2012, fue notificada la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora, quien interpuso recurso de reconsideración el 22 de agosto de 2012[10].

El 5 de julio de 2013, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de la DIAN profirió la Resolución No. 900.325[11], que confirmó la liquidación oficial de revisión[12].

---

[7] Folio 423 c.a.2.
[8] Folios 426-433 c.a.2.
[9] Folios 437-447 c.a.2.
[10] Folios 475-484 c.a.2.
[11] Folios. 496-508 c.a.2.

El 18 de abril de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió el pliego de cargos No. 322402013000229, dirigido a COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U., en el cual, con fundamento en el artículo 670 del Estatuto Tributario, propuso como sanción reintegrar la suma devuelta de $122.079.000 más los intereses moratorios correspondientes, aumentados en un 50% y una sanción del 500% del valor de la devolución improcedente por la suma de $610.395.000[13].

Previa respuesta al pliego de cargos por parte de la Aseguradora[14], el 25 de octubre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Resolución Sanción No. 322412013000710, en los términos expuestos en el pliego de cargos[15].

El 18 de noviembre de 2013, la sociedad Aseguradora demandante interpuso recurso de reconsideración contra la referida resolución sanción[16], el cual fue resuelto el 1° de octubre de 2014 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la Resolución No.

---

[12] Revisado el sistema de consulta de procesos en la página de la rama judicial (29-11-17) no se advierte que la contribuyente asegurada haya demandado tales actos.
[13] Folios 30-39 c.a.1.
[14] Folios 52-61 c.a.1.
[15] Folios 28 ss. del c.p. - 108-116 c.a.1. – Dicho acto fue notificado a Seguros del Estado el 29 de octubre de 2013, recibido el 30 de octubre del mismo año (fl. 118 c.a. 1)
[16] Folios 149-159 c.a.1.

900.275[17] en el sentido de confirmar la resolución sanción. Dicho acto fue notificado a Seguros del Estado el 27 de octubre de 2010[18]

DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

> *"**DECLARACIONES Y CONDENAS***
>
> 1. *Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 322412013000710 del 25 de octubre 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. 900.275 del 1 de octubre de 2014, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 27 de octubre 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. 322412013000710 del 25 de octubre 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. 21-43-101005181.*
>
> 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.*

[17] Folios 36 ss. del c.p. - 168-175 c.a.1.
[18] Folio 181 c.a.1.

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

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

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 21-43-101005181, que a la luz de lo dispuesto en el art. 1079 del C. de Co., en ningún caso podrá superar la suma de $122.079.000, correspondiente al valor asegurado en el contrato de seguro".[19]

La actora, invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 1079 del Código de Comercio.
- Artículos 703, 714, 730, 826 y 860 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se resume así:

1. Violación al debido proceso y al artículo 860 del E.T., porque Seguros del Estado S.A. no puede ser considerado como deudor solidario.

Indicó que Seguros del Estado S.A., es garante de unas obligaciones tributarias, pero no por ello se convierte en contribuyente, por lo que el límite de su responsabilidad es el

[19] Folios 6-7 c.p.

consagrado en el contrato de seguro, el cual no puede exceder ese límite y, por esa misma razón, su vinculación no es solidaria[20].

2. Violación del artículo 1079 del Código de Comercio. Se sobrepasa el límite de responsabilidad de la Aseguradora.

Explicó que dentro del objeto de la póliza se puede observar que la sociedad demandante se comprometió a garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la devolución del impuesto a las ventas del bimestre 3 del año 2010, y dentro de esta misma póliza se estableció una suma asegurada por valor de $122.079.000.

Manifestó que tanto la póliza como la ley comercial que regula el contrato de seguro y las condiciones generales de la misma, le reconoce un límite de responsabilidad económica exigible a la Aseguradora.

Adujo que de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, el objeto de la póliza tiene como límite el valor asegurado, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 1079 del Código de Comercio, la DIAN no puede obligar al asegurador a responder por una cifra superior al valor asegurado[21].

3. Violación al debido proceso. No le fue notificado el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión.

---

[20] Sentencia del Consejo de Estado de 21 de mayo de 2014, Exp.19879, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[21] Sentencia de 21 de mayo de 2014. Exp. 19879, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Con fundamento en los artículos 29 de la Constitución Política y 703 del Estatuto Tributario, así como en apartes del Oficio DIAN No. 021296 de 29 de marzo de 2012, señaló que se debió notificar el requerimiento especial a la Aseguradora, ya que constituye un requisito establecido en el ordenamiento tributario, previo a expedir la liquidación oficial, el pliego de cargos y la resolución sanción.

Trascribió el artículo 730 del Estatuto Tributario e indicó que la DIAN no notificó a SEGUROS DEL ESTADO S.A. el requerimiento especial, por lo que a su juicio es inoponible y genera nulidad de la resolución sanción.

4. Violación al artículo 714 del Estatuto Tributario por firmeza de la declaración tributaria.

Con base en el artículo 714 del Estatuto Tributario expresó que como el requerimiento especial no fue notificado, transcurrieron los dos años para determinar que, frente a la Aseguradora, la declaración tributaria presentada por el contribuyente adquirió firmeza el 10 de diciembre de 2012, si se tiene en cuenta que la solicitud de devolución fue presentada el 10 de diciembre de 2010.

OPOSICIÓN

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

Frente al aducido quebranto del debido proceso, con base en las pruebas que obran en el expediente administrativo, expresó que el pliego de cargos se profirió el 18 de abril de 2013 y fue notificado a la Aseguradora el 15 de mayo de 2013, quien dio respuesta al mismo.

Con respecto a la liquidación oficial de revisión expedida el 9 de julio de 2012, manifestó que el 10 de julio de 2012, con la introducción al correo del acto administrativo, mediante Guía No. 1067763375, fue recibida por la compañía de seguros el 12 de julio de 2012, en la cual se informa al garante y deudor solidario que se emitió el acto de determinación del impuesto, actuación que desvirtúa lo expuesto por la sociedad demandante.

Expresó que, en síntesis, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y la resolución sanción, fueron notificados a la Aseguradora.

Aludió a jurisprudencia de la Sección Cuarta de esta Corporación y, frente al requerimiento especial, indicó que la DIAN nunca obvió darle a conocer (comunicar) a la compañía, como tercero interesado, el contenido de dicho acto.

Adujo que desde la expedición de la póliza, la sociedad demandante adquirió la calidad de garante de las obligaciones del contribuyente tomador, con base en el artículo 860 del Estatuto Tributario.

Precisó que en el artículo segundo del acto sancionatorio se ordenó hacer efectiva la póliza de cumplimiento y que en la liquidación oficial de revisión se indica que la calidad en que comparece la Aseguradora es en la de deudor solidario, por lo que no es cierto que el acto sancionatorio se haya proferido de manera irregular, al mutar la calidad del accionante en la de contribuyente.

Trascribió parte de la póliza e indicó que no tiene asidero la presunta violación del artículo 1079 del Código de Comercio, por cuanto el artículo 670 del Estatuto Tributario es autónomo y establece los montos sancionatorios y el porcentaje de los mismos. Añadió que la Aseguradora sabía que su solidaridad se extendía a tales valores y rangos porcentuales.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección "B", denegó las pretensiones de la demanda, con fundamentó en los siguientes argumentos:

En relación con la violación al debido proceso, la falta de notificación y firmeza de la declaración tributaria, manifestó que, de acuerdo con la actuación administrativa que obra en el expediente, se advierte que SEGUROS DEL ESTADO S.A. tuvo conocimiento de las actuaciones que se adelantaron en el proceso de determinación del tributo de COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U., así como del proceso sancionatorio.

Adujo que, en relación con las notificaciones que reclama la demandante respecto del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, no son obligatorias, pues como lo dispone el artículo 860 del Estatuto Tributario, estas se predican del contribuyente y, en todo caso, las comunicaciones que efectuó la DIAN a la demandante resultan válidas y oponibles.

Respecto a la firmeza de la declaración privada, indicó que no es cierto que haya ocurrido, puesto que la referida notificación a la Aseguradora no es obligatoria, empero conoció el contenido y se pronunció al efecto.

Frente al cargo relacionado con la violación del artículo 1079 del Código de Comercio, trascribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 21 de mayo de 2014, Exp. 19879, y manifestó que es claro que la Aseguradora actúa como garante, mas no como deudor solidario.

Expuso que de acuerdo con el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para el momento de la expedición de la póliza, si dentro de los dos años siguientes a la expedición de la misma se notifica liquidación oficial de revisión, la Aseguradora será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, lo cual incorpora el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, que se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme la actuación en la vía gubernativa.

Concluyó que la Aseguradora es garante del monto devuelto de manera improcedente, así como de los valores correspondientes a las sanciones, que comprenden los intereses aumentados en un 50% y el 500% del monto devuelto en forma improcedente (artículo 670 del E.T.).

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Indicó que la Aseguradora está obligada a responder por el monto de la devolución, los intereses moratorios aumentados en un 50% e incluso el 500% del valor de la devolución, hasta el límite legal y contractualmente establecido en la póliza de cumplimiento y no más allá. Al respecto, precisó que el monto del valor asegurado no obedece al cálculo realizado por la Aseguradora, sino a lo establecido de manera objetiva y restrictiva por el artículo 860 del Estatuto Tributario.

Manifestó que el *a quo* desconoce el artículo 1079 del Código de Comercio, la normativa que regula el contrato de seguro y el límite de responsabilidad económica que le corresponde a SEGUROS DEL ESTADO S.A. en calidad de garante de unas obligaciones que se desprenden de la póliza. Sobre el tema, trascribió apartes de la

sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 20493, Consejera Ponente Dra. Carmen Teresa Ortiz, relativa a la protección de los derechos contractuales de la aseguradora, teniendo en cuenta el límite de valor asegurado.

En relación con la violación al debido proceso y del artículo 860 del E.T., luego de transcribir apartes de la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional y de la citada sentencia del 21 de mayo de 2014, proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación, precisó que tanto el contribuyente como la aseguradora tienen obligaciones frente a los diferentes actos administrativos expedidos por la Administración, sin embargo, todo lo relacionado con la responsabilidad de la aseguradora y la afectación de la póliza, debe regirse por las normas que regulan el contrato de seguro, sin que la aseguradora pueda ser considerada como deudor solidario.

Destacó la violación del derecho de defensa y del debido proceso al no notificársele el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión[22], lo que ocasionó que no pudiera contestar e interponer los recursos procedentes y, por ende, se presentó la firmeza de la declaración tributaria el 10 de diciembre de 2012.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

[22] Folio 170 c.p.

Las partes **demandante y demandada** reiteraron, en síntesis, los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en la contestación de la demanda, respectivamente.

El Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos acusados, contenidos en la Resolución Sanción No. 322412013000710 del 25 de octubre de 2013 y su confirmatoria la Resolución No. 900.275 del 1º de octubre de 2014, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer: (i) Si se violó el debido proceso y el derecho de defensa a la sociedad Aseguradora demandante por falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA del bimestre 3 del año 2010 presentada por la COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. y si operó la firmeza de la referida declaración; (ii) Si son nulos los actos demandados por exceder el límite de responsabilidad de la Aseguradora.

Al respecto, se advierte que en relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, entre las mismas partes,

esta Sala se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias de 17, 24 y 30 de agosto de 2017[23], por lo cual, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto en las citadas providencias, con las precisiones contenidas en la sentencia del 29 de noviembre de 2017, **Exp. 22236**[24].

Legitimación en la causa por activa

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.

En efecto, 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[25].

Esta Sala definió la falta de legitimación en la causa como un presupuesto de la pretensión y no del medio de control, así:*[26]*

> *"[…] 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*

[23] Expedientes 22824, 22704 y 22657, respectivamente, M.P. Dr. Milton Chaves García.
[24] M.P. Dr. Milton Chaves García.
[25] Auto de 28 de septiembre de 2016, número de radicación interno 22359, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[26] Sentencia del 11 de febrero de 2014, número de radicación interno 18456, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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

También se ha precisado que la legitimación en la causa "*no es un requisito de la demanda, ni del procedimiento. No obstante, no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria, por ende, es obligación del juez tomar desde el principio del proceso las medidas correctivas del caso para evitar el fallo inhibitorio.*"[27]

En este contexto, conforme lo ha reiterado la Sala, "*cuando son los actos del proceso sancionatorio los que son objeto de demanda y la devolución fue solicitada con garantía a favor del Estado, es procedente aceptar que el garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en este entendido se encuentra que tiene legitimación por tener relación directa con el asunto objeto de debate y aunque no es un requisito procesal, si constituye un presupuesto de la pretensión que se invoca para ser parte e intervenir en el proceso"*[28].

En este caso, se observa que la Compañía Seguros del Estado S.A. ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del

[27] Auto de 22 de noviembre de 2016, número de radicación interno. 21894, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[28] Sentencia del 29 de noviembre de 2017, Exp. 22236, M.P. Dr. Milton Chaves García.

derecho, con la finalidad de controvertir los actos administrativos por los que la DIAN impuso una sanción por devolución improcedente a la COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. Además, la Administración Tributaria ordenó hacer efectiva la póliza de garantía No. 21-43-101005181 de 3 de diciembre de 2010, expedida por la Compañía de Seguros del Estado S.A.[29]

La posición de la Sala frente a la legitimación en la causa que tienen las aseguradoras para demandar los actos que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, se concreta en que 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.

Por lo tanto, en torno al tema, la Sala reitera lo siguiente:

> *"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[30].*
>
> *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*

[29] Folios 60 a 63 c.p.

[30] 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.

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 o desfavorecido 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"[31].

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

El artículo 670 del Estatuto Tributario, en su redacción vigente para el momento en que acaecieron los supuestos fácticos del caso que se estudia[32], 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

[31] Sentencia del 29 de noviembre de 2017, Exp. 22236, M.P. Dr. Milton Chaves García.
[32] Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

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 citada norma también disponía que cuando la devolución se obtenía utilizando documentos falsos o mediante fraude, adicionalmente se imponía una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

El artículo 860 del Estatuto Tributario[33], vigente para la época de los hechos[34], preveía que cuando con la solicitud de devolución, el contribuyente o responsable presenta una garantía a favor de la Nación, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración debía entregar el cheque, título o giro dentro de los 10 días siguientes.

Además, disponía que si dentro del término de vigencia de la garantía, que era de dos años, la Administración notificaba la liquidación oficial de revisión, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución

---

[33] *"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."*

[34] Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

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:[35]

> *"[…] 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".*

En la sentencia de 27 de agosto de 2015[36], 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.

---

[35] Exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[36] Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Así mismo, en sentencia de 17 de marzo de 2016, frente a la notificación al garante del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, la Sala precisó lo siguiente[37]:

> *"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.)".*(subrayas fuera de texto)

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que[38]:

> "*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*

[37] Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
[38] Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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[39], 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"[40].

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.[41]

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****[42], 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".*

De acuerdo con lo expuesto, como lo ha precisado la Sección, cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción,

---

[39] Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.
[40] Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.
[41] Ver auto de 21 de mayo de 2014, Exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[42] 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.

surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes con responsabilidad solidaria, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa.

Aunque la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción[43], se advierte que la demandante respondió la comunicación 1-032-240-424-783 de 18 de octubre de 2011[44], mediante la cual la demandada dio a conocer a la Aseguradora el Requerimiento Especial 322402011000313 de 14 de octubre de 2011 e interpuso recurso de reconsideración frente a la liquidación oficial de revisión[45], con lo cual se demuestra que le fueron comunicados esos actos administrativos.

Ahora bien, en torno al tema, 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.[46]

---

[43] 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.
[44] Folios 423 y 426 a 433 del c.a. 2.
[45] Folios 475-484 c.a.2.
[46] 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.

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 lo tanto, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada. En consecuencia, la resolución sanción debe ser notificada a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción.[47]

Como se precisó, los argumentos del cargo se sustentan en la falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora. No obstante, como se expresó 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 2010.

Así las cosas, la DIAN cumplió con el procedimiento previsto porque notificó la resolución sanción a la actora 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

[47] 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.

y la demanda ante la jurisdicción. Por lo anterior, acorde con lo expuesto, no prospera el cargo.

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

En cuanto a la violación del debido proceso y del artículo 1079 del Código de Comercio por excederse el límite de responsabilidad, la demandante considera que los actos administrativos no respetan los límites del contrato del seguro establecidos en el ley comercial, en razón a que de acuerdo con la póliza el valor asegurado es de $ 122.079.000, mientras que en la resolución sanción se establece esta cifra, más los intereses moratorios, aumentados en un 50% y la suma de $610.395.000, que equivale al 500% del valor devuelto, en forma improcedente.

Al respecto, la parte resolutiva de la Resolución Sanción No. 322412013000710 de 25 de octubre de 2013, establece lo siguiente:

"RESUELVE

***ARTÍCULO PRIMERO**: Imponer a la sociedad COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. con NIT 900.170.002 – 8 sanción por improcedencia de la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario por medio de la cual deberá reintegrar la suma de ciento veintidós millones setenta y nueve mil pesos M/cte ($122.079.000), más los intereses moratorios correspondientes, aumentados estos últimos 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 3º, Año Gravable 2010 de acuerdo con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo.

Adicionalmente, imponer al contribuyente COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. NIT 900.170.002 – 8 la sanción señalada en el inciso quinto (5º) del artículo 670 del Estatuto Tributario, equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, en la suma de seiscientos diez millones trescientos noventa y cinco mil pesos M/cte ($610.395.000), basados en la utilización de fraude fiscal mencionado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000330 del 9 de julio de 2012 (folios 2 al 11).

***ARTÍCULO SEGUNDO**. Ordenar hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 21-43-101005181 del 3 de diciembre de 2010, expedida por la Compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6 (folios 71-95), a nombre de COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS., NIT 900,170,002-8, como tomador y/o garantizado y como beneficiario y/o asegurado la NACIÓN UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, con la cual amparó la devolución y compensación concedida mediante la Resolución No. 18155 de fecha 21 de diciembre de 2010, correspondiente al saldo a favor generado en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas, periodo 3º, Año Gravable 2010.*

(…).”[48]

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*

[48] Folios 34 vuelto y 35 c.p. – 115 vuelto y 116 c.a. 1

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 COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U., de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, se ordena el reintegro de los $122.079.000 devueltos de forma improcedente, más los intereses moratorios aumentados en un 50% y el pago de $610.375.000, correspondiente 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. 21-43-101005181 de 3 de diciembre de 2010, 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 bimestre del año 2010.

Con base en lo aducido, 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. Lo que se establece en los actos demandados es una sanción a cargo de la COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. determinada según el artículo 670 del Estatuto Tributario y la consecuente orden de cumplimiento de cobertura de la póliza de garantía.

Ahora bien, como lo precisó la Sección en la sentencia de 29 de noviembre de 2017, Exp. 22236[49], 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 lado, 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 a 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.

Al respecto, se observa que en el presente asunto, como requisito para hacer efectiva la póliza, la DIAN notificó a la Aseguradora la sanción por devolución improcedente[50], por lo que se reitera que la

[49] M.P. Dr. Milton Chaves García.
[50] Folio 118 c. a. 1.

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. 21-43-101005181 de 3 de diciembre de 2010, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., fue proferida en los siguientes términos:[51]

> *"Garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, relacionadas con la devolución de impuesto a las ventas correspondiente al (III) tercer bimestre de 2010, más los intereses que se llegaren a causar (ART. 670 y 860 del Estatuto Tributario, ART. 40 Ley 49/90, ART. 71 y 72 Ley 6/92, ART. 144 y 131 Ley 223/95, ART. 3 Decreto Reglamentario 1.000/97 ART. 144 Ley 223/95 cobertura de las garantías presentadas para devoluciones sustituye el inciso segundo ART. 860 del Estatuto Tributario por el siguiente inciso: la garantía de que trata este artículo tendrá vigencia de dos (2) 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*

[51] Folios 60 a 63 c. p.

liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aun si este se produce con posterioridad a los dos (2) años".

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.

Con lo anterior, se reitera que 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, en relación con la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2010, a cargo de COMERCIALIZADORA SOLO PIELES & ACCESORIOS E.U., diferente es que en los actos se ordene hacer efectiva la póliza, pues es la consecuencia inherente a la determinación o materialización de la obligación garantizada (sanción por devolución improcedente).

En consecuencia, la orden de la DIAN en los actos demandados de hacer efectiva la póliza, no contradice los términos en que fue expedida, ni desconoce lo dispuesto en los artículos 1079 del Código de Comercio y 860 del Estatuto Tributario, ya que en calidad de garante debe responder por la obligación garantizada, pues así lo exige la naturaleza de esta solidaridad legal, y en atención al

procedimiento establecido en el artículo 814-2 del Estatuto Tributario[52].

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 un aspecto 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 de la póliza.

En consecuencia, el cargo no tiene vocación de prosperidad.

Aplicación del principio de favorabilidad

En este escenario, la Sala debería confirmar la sanción. No obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados en aplicación del principio de favorabilidad de

[52]*"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."

conformidad el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T.[53]

Frente a 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."*[54] (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 COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U., sociedad 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:

> ***"ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES*** *<Artículo modificado por*

[53] Ver sentencia de 8 de junio de 2017, Exp. 19389 C.P (E) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto
[54] Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, octubre 16 de 2002, radicación número 1454.

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."*

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 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 ($122.079.000), esto es, $24.416.000, 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 21 de diciembre de 2010 y que la causación de los intereses cesó el 30 de abril de 2017, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo[55].

[55] Artículo 634 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016.

De igual forma, en relación con la sanción por utilizar documentos falsos o hacer fraude, 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 $122.079.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria administrativa procede la nulidad parcial de los actos y, por consiguiente, la Sociedad COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta y pagar los intereses moratorios y las sanciones correspondientes, como quedó establecido.

Por lo anterior, la Sala revoca la sentencia apelada y anula parcialmente los actos acusados.

A título de restablecimiento del derecho, la sociedad COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. debe: (i) reintegrar a la DIAN $122.079.000, 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, $24.416.000; y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del monto devuelto $122.079.000, por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA

y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia a la parte vencida, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen. También, por falta de prueba, se confirma la negativa de condena en costas en primera instancia. Por tanto, se niega la condena en costas en ambas instancias.

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

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia proferida el 5 de mayo de 2016 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

1. **ANULAR** parcialmente la Resolución Sanción No. 322412013000710 de 25 de octubre de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y su confirmatoria la Resolución No. 900.275 de 1º de octubre de 2014, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN**.**

2. A título de restablecimiento del derecho**, DECLARAR:**

Los artículos primero y segundo de la parte resolutiva de la Resolución No. 322412013000710 de 25 de octubre de 2013 y por ende, de su confirmatoria la Resolución No. 900.275 de 1º de octubre de 2014, quedarán así:

***ARTÍCULO PRIMERO**: Imponer a la sociedad COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. con NIT 900.170.002 – 8 sanción por improcedencia de la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual deberá reintegrar la suma de CIENTO VEINTIDÓS MILLONES SETENTA Y NUEVE MIL PESOS M/CTE ($122.079.000), más la sanción del veinte por ciento (20%) equivalente a la suma de VEINTICUATRO MILLONES CUATROCIENTOS DIECISÉIS MIL PESOS M7CTE ($24.416.000) y lo correspondiente a los intereses moratorios, por concepto de Impuesto sobre las Ventas, periodo 3º, Año Gravable 2010.*

Adicionalmente, imponer al contribuyente COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS E.U. NIT 900.170.002 – 8 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 CIENTO VEINTIDÓS MILLONES SETENTA Y NUEVE MIL PESOS M/CTE ($122.079.000), basados en la utilización de fraude fiscal mencionado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000330 del 9 de julio de 2012.

***ARTÍCULO SEGUNDO**. Ordenar hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 21-43-101005181 del 3 de diciembre de 2010, expedida por la Compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6, a nombre de COMERCIALIZADORA SOLOPIELES & ACCESORIOS., NIT 900.170.002-8, como tomador y/o garantizado y como beneficiario y/o asegurado la NACIÓN UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, con la cual amparó la devolución y compensación concedida mediante la Resolución No. 18155 de fecha 21 de diciembre de 2010, correspondiente al saldo a favor generado en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas, periodo 3º, Año Gravable 2010. (…)"*

SEGUNDO. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

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

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