CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

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

Radicación:	**54001233100020120092-01**
No. Interno:	**22184**
Asunto:	**Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**
Demandante:	**SEGUROS DEL ESTADO S.A.**
Demandado:	**U.A.E. DIAN**
	Sanción por devolución improcedente IVA bimestre 6º del año gravable 2008

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 16 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de

Cundinamarca, que declaró probada la excepción de inepta demanda y se inhibió para proferir fallo de fondo.

ANTECEDENTES

El 19 de enero de 2010, María Eugenia Navarro Pérez presentó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2008, con un total saldo a favor de $414.454.000[1].

El 3 de abril de 2009, la contribuyente solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor[2]. Con la petición, presentó la póliza de cumplimiento 96-43-101002619 de 26 de marzo de 2009, otorgada por Seguros del Estado S.A.[3]

Por Resolución 182 de 20 de abril de 2009, la DIAN devolvió a la contribuyente el saldo a favor solicitado[4].

Previo requerimiento especial de 16 de marzo de 2010[5], mediante Liquidación Oficial de Revisión 072412010000062 de 3 de diciembre de 2010, la DIAN modificó la declaración presentada por María Eugenia Navarro Pérez. En dicho acto, la DIAN desconoció el total saldo a favor declarado ($414.454.000) e impuso sanción por inexactitud por lo que fijó un total saldo a pagar de $663.259.000[6].

---

[1] Folio 3 c.a.1.
[2] Folio 1 reverso c.a.1.
[3] Folios 8 y 9 c.a.1.
[4] Folios 72 a 73 c.a.1.
[5] Folios 1 a 29 c.a. 8.
[6] Folios 14 a 24 c.a. 9.

La liquidación oficial de revisión fue comunicada a Seguros del Estado mediante oficio de 3 de diciembre de 2010, recibida por la Aseguradora el 13 del mismo mes[7].

El 4 de febrero de 2011, Seguros del Estado dio respuesta a la liquidación de oficial de revisión y solicitó que se revocara dicho acto[8].

Mediante oficio de 25 de febrero de 2011, la DIAN informó a la Aseguradora que dentro del proceso de revisión de la declaración privada el garante solo podía intervenir como litisconsorte facultativo y que ello dependía de que el contribuyente ejerciera el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, lo que no había sucedido hasta ese momento[9].

No existe prueba de que la liquidación oficial de revisión haya sido recurrida en reconsideración por la contribuyente. No obstante, revisado el sistema de gestión judicial, se advierte que dicho acto fue demandado por la contribuyente, pero, en auto de 27 de agosto de 2015, la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó la perención del proceso, decretada en auto de 25 de octubre de 2013 por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander[10].

Previa expedición del pliego de cargos[11], comunicado a Seguros del Estado[12], por Resolución 072412011000321 de 12 de septiembre de 2011, la DIAN sancionó a María Eugenia Navarro Pérez por devolución y/o compensación improcedente y le ordenó reintegrar los $414.454.000 que le había devuelto, más los intereses

---

[7] Folios 1 y 2 c.a. 9.
[8] Folios 7 a 11 c.a. 9.
[9] Folios 4 reverso a 6 c.a. 9.
[10] Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[11] Folios 21 a 23 c.a. 10
[12] Folio 24 c.a. 10

moratorios correspondientes, aumentados en un 50%. Además, de conformidad con el artículo 670 inciso 5 del E.T., le impuso una sanción $2.072.270.000, equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente[13].

El 13 de septiembre de 2011, la DIAN comunicó a Seguros Colpatria S.A. la resolución sanción[14].

El 11 de octubre de 2011, la Aseguradora dio respuesta al oficio de 13 de septiembre de 2011 y solicitó que se *"REVOQUEN en todas sus partes las actuaciones adelantadas sobre la Resolución 072412011000321 de 12 de septiembre de 2011"*[15].

El 15 de noviembre de 2011, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la sanción[16].

Por oficio 100 208 223-652 de 9 de noviembre de 2011, la DIAN comunicó a la Aseguradora que no procede la intervención del garante como recurrente y que de acuerdo con la sentencia C-1201/03, la comunicación de la resolución sanción es solo para fines informativos[17].

El 6 de marzo de 2012, la Aseguradora demandó la resolución sanción, el oficio que le comunicó la sanción y el oficio que no resolvió el recurso de reconsideración[18]. La

---

[13] Folios 29 a 36 c.a. 10.
[14] Folio 51 c.a. 10.
[15] Folios 44 a 47 c.a. 10.
[16] Folios 53 reverso a 58 c.a. 10.
[17] Folios 2 a 30 reverso c.p.
[18] Folios 102 c.p.

demanda fue admitida el 3 de mayo de 2012[19] y notificada personalmente a la DIAN el 25 de febrero de 2014[20].

Mediante Resolución 900.206 de 10 de septiembre de 2012, notificada personalmente a la Aseguradora el 26 del mismo mes, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente y la Aseguradora y confirmó el acto recurrido[21].

DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"

1. Que declare la Nulidad la Resolución Sanción No. 072412011000321 del 12 de septiembre de 2011, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta toda vez que nunca ha sido notificada a Seguros del Estado S.A., por lo que desconocemos el contenido del mencionado Acto Administrativo, ya que solo tuvimos noticia de su expedición a través del oficio No. 107201241-385 de fecha 13 de septiembre de 2011.

2. Que se declare la Nulidad del Oficio No. 107201241-385 de fecha 13 de septiembre de 2011, recibido por Seguros del Estado S.A. el 16 de septiembre de 2011 y remitido por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta por medio de la cual informan sobre la existencia de la Resolución Sanción No. 072412011000321 de fecha 12 de septiembre de 2011 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.

3. Que se declare la Nulidad del Oficio No. 100208223-652 de fecha 9 de noviembre de 2011, proferido por Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica – DIAN, radicado en Seguros del Estado S.A. el día 21 de noviembre de 2011, por

[19] Folios 77 y 78 c.p.
[20] Folio 102 c.p.
[21] Folios 85 a 100 c.a. 10.

medio del cual dan respuestas al oficio presentado contra la Resolución Sanción No. 072412011000321 del 12 de septiembre de 2011, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.

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 y adicionalmente se condene en costas y gastos procesales a la DIAN.

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 que dispone: […]"

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 44 de la Constitución Política.
- Artículos 565, 670, 703, 710, 714 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículo 44 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La calidad de deudor solidario de la actora

Seguros del Estado es garante de unas obligaciones tributarias que no la convierten en contribuyente y, conforme con el artículo 860 del Estatuto Tributario, es responsable de dichas obligaciones cuando se le notifique la liquidación oficial de revisión, lo que no ha sucedido.

La notificación de la liquidación de revisión al contribuyente no equivale a la notificación de este acto al garante, pues son personas distintas. Además, la Aseguradora solo responde por las obligaciones amparadas en la póliza.

Conforme con el artículo 793 del Estatuto Tributario, el garante goza de las mismas garantías procesales que tiene el contribuyente y, por consiguiente, tiene derecho a que le notifiquen el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y las resoluciones que resuelven los recursos interpuestos por el contribuyente y por el garante, de manera que si el contribuyente sancionado decide no controvertir los actos, la Aseguradora lo pueda hacer. Lo anterior tiene como objeto garantizar el derecho de defensa y contradicción del garante.

Violación del debido proceso

Para que una obligación sea exigible es necesario que los actos administrativos se notifiquen según lo establecido en el artículo 44 del C.C.A. y permitir, así, el ejercicio del derecho de defensa del obligado.

En los procesos por improcedencia de devolución de impuestos deben notificarse al garante el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y la resolución sanción. Con la notificación de la liquidación oficial de revisión, el garante es solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, de conformidad con el artículo 860 del E.T.

Como dichos actos no fueron notificados a la Aseguradora, esta fue excluida del proceso de conformación del título ejecutivo, por lo que se le violaron el derecho de defensa y el debido proceso.

En sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional precisó que al deudor solidario también debe notificársele el acto de determinación del tributo y en fallo de 12 de abril de 2002, exp. 12466, el Consejo de Estado señaló que los actos que declaran el incumplimiento de la obligación tributaria deben notificarse al deudor solidario, pues solo así puede responder en esa calidad.

Expiración de la vigencia de la póliza

Para que el garante sea solidariamente responsable de las obligaciones garantizadas, la liquidación oficial de revisión debe ser notificada dentro de la vigencia de la póliza, esto es, dentro de los dos años de que trata el artículo 860 del E.T.

La contribuyente presentó solicitud de devolución el 3 de abril de 2009 y como durante la vigencia de la póliza, que finalizó el 3 de abril de 2011, la DIAN no notificó a la Aseguradora la liquidación oficial de revisión, esta no es solidariamente responsable de las obligaciones garantizadas en dicha póliza, incluida la sanción por improcedencia de la devolución. En consecuencia, el siniestro ocurrió por fuera de la vigencia de la póliza.

Firmeza de la declaración tributaria

Como el requerimiento especial no se notificó a la Aseguradora, el 4 de abril de 2011 la declaración de IVA del 6 bimestre del año 2008 adquirió firmeza frente a la Aseguradora.

Nulidad absoluta del contrato de seguro

La sanción por devolución improcedente se impuso por la utilización del contribuyente de medios fraudulentos en la obtención de la devolución.

Con fundamento en el artículo 1058 del Código de Comercio, el consentimiento de la Aseguradora resultó viciado ya que el ánimo del tomador era fraudulento, doloso y de mala fe y, por lo mismo, el contrato de seguro es nulo.

El dolo, la culpa grave y los actos meramente potestativos no son asegurables, de conformidad con el artículo 1055 del Código de Comercio, y resultan contrarios al orden público y la moral, de acuerdo con la doctrina.

Por lo anterior, el contrato de seguro suscrito con la contribuyente es nulo por lo que no es posible derivar consecuencias jurídicas de este frente a la Aseguradora.

Indebida tasación de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento

En la sanción por devolución improcedente, la DIAN pretende el pago de $414.454.000, correspondiente a la suma devuelta de forma improcedente, intereses moratorios, intereses moratorios aumentados en un 50% y el valor de devolución con utilización de medios fraudulentos, esto es, el 500% del monto devuelto en forma improcedente por $2.486.724.000.

No obstante, el valor asegurado para garantizar la procedencia de la devolución es de $414.454.000.

Independientemente de cuál sea el valor de la sanción o de los intereses moratorios, la DIAN no puede obligar a la Aseguradora a responder por una cifra superior al valor asegurado. Esto, por cuanto el artículo 1079 del Código de Comercio establece que la Aseguradora no está obligada a responder sino hasta concurrencia de la suma asegurada. Por consiguiente, la posible afectación de la póliza se limita a la suma de $414.454.000.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[22]:

La calidad de deudor solidario de la actora

Del contenido de los artículos 565, 670, 703 y 710 del Estatuto Tributario no se infiere que el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y la resolución sanción deban ser notificadas al garante. Sin embargo, la jurisprudencia ha dicho que tales actos deben serle comunicados.

En virtud de lo anterior y en acatamiento de la sentencia C-1201/03, la Circular DIAN 140 de 4 de octubre de 2004 dispuso que los actos de determinación tributaria fueran notificados al garante para que ejerciera el derecho de defensa.

[22] Folios 104 a 125 c.p.

De acuerdo con lo precisado por el Consejo de Estado, la sanción por devolución improcedente solo puede imponerse cuando la liquidación oficial de revisión esté en firme[23].

La garantía de que trata el artículo 860 del E.T. tiene una vigencia de dos años y si dentro de ese lapso la DIAN notifica la liquidación oficial de revisión, el garante es solidariamente responsable de la obligación garantizada, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución junto con los intereses correspondientes. Dicha solidaridad se produce cuando el acto que determina la sanción, que es cuando se configura el siniestro, se notifica al garante.

La contribuyente María Eugenia Navarro Pérez presentó póliza expedida por Seguros del Estado como garantía de la procedencia de la devolución. Al configurarse el siniestro, la Aseguradora es responsable de las obligaciones garantizadas.

Violación del debido proceso

No se violó el debido proceso, pues a la actora se le notificó el acto sancionatorio, por ser la garante de la procedencia de las sumas solicitadas en devolución. Además, la liquidación oficial de revisión referente al IVA del sexto bimestre de 2008 está en firme.

El acto que, junto con la póliza, conforma el título ejecutivo es la resolución sanción, no la liquidación oficial de revisión, pues la sanción es la que genera la exigibilidad de las obligaciones garantizadas. Al notificarse debidamente el acto sancionatorio, Seguros del Estado se hizo responsable de dichas obligaciones.

---

[23] Sentencia de 11 de mayo de 2009, exp. 17456.

Expiración de la póliza por no haberse notificado la liquidación oficial de revisión

No existe obligación legal de notificar la liquidación oficial de revisión. El acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación garantizada es la resolución sanción por devolución improcedente, que fue notificada a la actora.

Firmeza de la declaración tributaria

El 9 de diciembre de 2010, la DIAN notificó a la contribuyente la liquidación oficial de revisión, esto es, durante la vigencia de la póliza presentada en el trámite de devolución, pues dicha póliza expiraba el 3 de abril de 2011.

Además, la liquidación oficial de revisión también fue comunicada a Seguros del Estado dentro la vigencia de la póliza.

La resolución sanción se notificó dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, no se configuró la firmeza de la declaración tributaria frente al garante.

Nulidad absoluta del contrato de seguro

El contrato de seguro no es nulo porque la devolución se obtuvo por medios fraudulentos, pues, precisamente, ese fue el riesgo asegurado. De lo contrario, no tendría razón de ser la expedición de una póliza que en nada contribuiría a la protección de los recursos públicos y a amparar los perjuicios que se derivan del incumplimiento de la ley por solicitudes improcedentes de los contribuyentes.

Indebida tasación de la deuda

Si bien en la póliza se estipuló un valor asegurado que corresponde al monto objeto de devolución, en dicha póliza también quedaron amparados otros conceptos, como los intereses y el incremento del 50% de estos a manera de sanción.

Así se estipuló en el contrato de seguro en el que se dispuso 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 una vez quede en firme (…)"*.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró probada la excepción de inepta demanda y se inhibió para fallar de fondo. Las razones de la decisión se resumen así[24]:

[24] Folios 223 a 243

Conforme con el artículo 138 del C.C.A. el acto demandable es el definitivo, junto con las decisiones que lo modifiquen o confirmen.

El 11 de octubre de 2011, la Aseguradora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción, que fue resuelto por la Resolución 07242011000321 de 12 de septiembre de 2012, notificado a la actora el 26 del mismo mes.

La actora pretende únicamente la nulidad de la resolución sanción y no demandó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Por lo anterior, se configura la excepción de inepta demanda porque existe una *"proposición jurídica incompleta"*, lo que impide al Tribunal emitir pronunciamiento de fondo frente al asunto discutido.

Es obligatoria la declaratoria de oficio de la mencionada excepción, entre otras razones, por la necesidad de mantener la coherencia y unidad de los actos administrativos, pues, el acto que resolvió el recurso de reconsideración no fue demandado y sobre este no puede recaer ningún juicio de legalidad, dado que ello iría en contra del artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, que señala que la sentencia debe coincidir con los hechos y las pretensiones de la demanda.

Si bien el recurso de reconsideración fue resuelto cuando ya se había presentado la demanda, la actora pudo corregir la demanda para solicitar también la nulidad de ese acto administrativo, en los términos del artículo 208 del C.C.A.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos[25]:

Precedente judicial del Consejo de Estado en un caso idéntico entre las mismas partes

En un caso idéntico entre las mismas partes, en sentencia de 27 de agosto de 2015, la Sección Cuarta del Consejo de Estado revocó el fallo de primera instancia, que había declarado probada la excepción de inepta demanda por razones idénticas a las expuestas por el Tribunal en este proceso.

Por lo anterior, en aplicación del precedente horizontal, debe revocarse la sentencia apelada y estudiar las pretensiones de la demanda, como se hizo en dicha oportunidad.

Motivos de inconformidad contra la sentencia apelada

El Tribunal concluyó que hubo una indebida individualización de los actos demandados por cuanto no se demandó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio. No obstante, no asiste razón al Tribunal por lo siguiente:

Para agotar la vía gubernativa es necesario la notificación del acto sancionatorio, lo que no sucedió, pues apenas fue comunicado mediante oficio de 13 de septiembre de 2011.

[25] Folios 151 a 154 c.p.

Una vez recibió el citado oficio, la actora radicó ante la DIAN la respuesta a este. No obstante, el escrito fue considerado por el Tribunal como un recurso de reconsideración, a pesar de que no es así, pues es imposible recurrir un acto que no se conoce.

El 9 de noviembre de 2011, la DIAN dio respuesta al oficio radicado por la actora y señaló que era improcedente su intervención como recurrente en el proceso sancionatorio y que la comunicación de ese acto era con propósitos meramente informativos. Por lo anterior, demandó directamente la resolución sanción.

Después de haber negado la vía gubernativa y una vez notificado el auto admisorio de la demanda, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración que no fue interpuesto por Seguros del Estado, pues, se reitera, no hubo notificación de la resolución sanción.

No es cierto que debió corregir la demanda, pues, esto equivale a pasar por alto las anteriores irregularidades y a admitir que en cualquier momento procesal, la DIAN puede corregir su actuación ilegal.

De acuerdo con la sentencia de 27 de agosto de 2015, la actora no debía corregir la demanda, pues fue la DIAN quien le negó su intervención en la vía gubernativa. Además, al haberse notificado de la admisión de la demanda, la DIAN perdió competencia para resolver el recurso por cuanto el conocimiento del asunto estaba en cabeza de los jueces.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la apelación[26]:

La **demandada** reiteró, en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda[27].

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo inhibitorio, pero por falta de legitimación en la causa, por las siguientes razones[28]:

Si bien la DIAN comunicó a la actora que no procedía la intervención del garante como recurrente de la resolución sanción, lo que provocó que se admitiera la demanda, esa situación no habilita a la actora para pretender la nulidad de dicho acto, pues el único llamado a controvertirlo en la vía gubernativa y ante la jurisdicción, es la contribuyente.

Por ello, no es cierto que no se dio oportunidad a la actora de agotar la vía gubernativa y menos que, conforme con el artículo 135 del C.C.A., podía demandar directamente la resolución sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

[26] Folios 310 a 319 c.p.
[27] Folios 320 a 321 c.p.
[28] Folios 350 a 353 c.p.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina, en primer lugar, si en el caso en estudio se configura la excepción de inepta demanda. También analiza si procede la excepción de falta de legitimación en la causa, que propuso el Ministerio Público. En caso de que las mencionadas excepciones no prosperen, estudia el fondo del asunto.

De la excepción de inepta demanda

La Sala advierte que no prospera la excepción de inepta demanda, para lo cual reitera el criterio expuesto en sentencia de 27 de agosto de 2015, que decidió un asunto similar entre las mismas partes[29]:

El artículo 138 del Código Contencioso Administrativo establece lo siguiente:

> **«ARTÍCULO 138.** Cuando se demande la nulidad del acto se le debe individualizar con toda precisión.
>
> Cuando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda.
>
> Si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deberán demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; pero sí fue revocado, sólo procede demandar la última decisión.
>
> […]" (Subraya la Sala)

La Sección ha precisado que la individualización a que se refiere la norma en mención implica demandar los actos definitivos y los que provengan del ejercicio de

[29] Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

los recursos contra estos, so pena de que la jurisdicción no pueda realizar un correcto control sobre la legalidad de los actos de la Administración ni disponer un efectivo restablecimiento del derecho[30].

Así, las decisiones confirmatorias o modificatorias que el artículo 138 citado obliga a demandar, son aquellas que resuelven los recursos interpuestos contra el acto definitivo que, según los artículos 50 y 135 del mismo código, es aquel que pone fin a una actuación administrativa, decidiendo directa o indirectamente el fondo del asunto.

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo prevé el agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues dispone que *"La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativ*o".

La norma también señala que "*si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos*." En consecuencia, no es obligatorio agotar la vía gubernativa si la Administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes.

El artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que, salvo norma especial, contra las resoluciones que imponen sanciones, entre otros actos definitivos,

[30] Sentencia de 5 de octubre del 2006, Exp. 14570, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

procede el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto sancionatorio. En relación con las resoluciones que imponen sanciones, que son los que interesan en esta oportunidad, el recurso de reconsideración es obligatorio para agotar la vía gubernativa[31].

Según el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa se produce cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, los recursos interpuestos se hayan decidido y *"cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición y de queja*", pues estos no son obligatorios (art. 51 del mismo ordenamiento). Así, cuando el recurso es obligatorio, como el de apelación (artículo 51 del C.C.A) o el de reconsideración (artículo 720 del Estatuto Tributario), el administrado debe interponerlos para que la Administración los resuelva y quede agotada la vía gubernativa como consecuencia de la decisión del recurso.

En el caso en estudio están probados los siguientes hechos:

El 19 de enero de 2010, María Eugenia Navarro Pérez presentó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2008, con un total saldo a favor de $414.454.000[32].

El 3 de abril de 2009, la contribuyente solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor declarado[33]. Con la petición, presentó la póliza de cumplimiento 96-43-101002619 de 26 de marzo de 2009, otorgada por Seguros del Estado S.A.[34].

---

[31] De acuerdo con el artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, se puede prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente a la Jurisdicción solo cuando se demanden las liquidaciones oficiales de revisión, siempre y cuando se atienda en debida forma el requerimiento especial. En este caso la liquidación oficial de revisión debe demandarse dentro de los cuatro meses siguientes a su notificación.
[32] Folio 3 c.a.1.

Por Resolución 182 de 20 de abril de 2009, la DIAN devolvió a María Eugenia Navarro Pérez el saldo a favor solicitado[35].

Mediante liquidación oficial de revisión de 3 de diciembre de 2010, la DIAN modificó la declaración presentada por María Eugenia Navarro Pérez en el sentido de desconocer el saldo a favor declarado ($414.454.000) e impuso sanción por inexactitud por $663.259.000, por lo que fijó un saldo a pagar de $ 1.077.713.000[36].

Por oficio de 3 de diciembre de 2010, recibido el 13 del mismo mes, la DIAN comunicó a la Aseguradora, en calidad de garante de la señora María Eugenia Navarro Pérez en el proceso de devolución, que había proferido liquidación oficial de revisión, en la que determinó un saldo a pagar por concepto de IVA del 6 bimestre de 2008[37].

El 4 de febrero de 2011, Seguros del Estado dio respuesta a la liquidación de oficial de revisión y pidió que el acto fuera revocado[38].

Mediante oficio de 25 de febrero de 2011, la DIAN informó a la Aseguradora que dentro del proceso de revisión de la declaración privada el garante solo podía intervenir en calidad de litisconsorte facultativo y que ello dependía de que el

---

[33] Folio 1 reverso c.a.1.
[34] Folios 8 y 9 c.a. 1.
[35] Folios 72 a 73 c.a. 1.
[36] Folios 14 a 24 c.a. 9.
[37] Folio 1 c.a. 9.
[38] Folios 7 a 11 c.a. 9

contribuyente interpusiera recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, lo que no había sucedido hasta ese momento[39].

La liquidación oficial de revisión fue demandada por la contribuyente y por auto de 27 de agosto de 2015, se decretó la perención del proceso por falta de impulso procesal por más de seis meses de parte de la contribuyente, pues no prestó la caución ordenada en primera instancia[40].

Previa expedición del pliego de cargos[41], por Resolución 072412011000321 de 12 de septiembre de 2011, la DIAN sancionó a María Eugenia Navarro Pérez por devolución y/o compensación improcedente y le ordenó reintegrar los $414.454.000 que le había devuelto, más los intereses moratorios correspondientes, aumentados en un 50%. Además, de conformidad con el artículo 670 inciso 5 del E.T., le impuso una sanción $2.072.270.000 equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente[42].

Este acto fue comunicado a Seguros del Estado el 14 de septiembre de 2011 mediante oficio 107201241-385 de 13 del mismo mes, en el que la DIAN la citó para que pudiera "*hacerse parte y hacer velar sus derechos como deudor subsidiario y/o solidario, respecto del acto administrativo referenciado, actuación que debe ejercerse mediante la figura de litisconsorcio facultativo dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto, o de imposición de sanciones según sea el*

[39] Folios 4 reverso a 6 c.a. 9.
[40] Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia
[41] Folios 21 a 23 c.a. 10.
[42] Folios 29 a 36 c.a. 10.

caso, que se sigue en contra del deudor principal, en los términos y condiciones de este"[43].

El 11 de octubre de 2011, la Aseguradora dio respuesta al oficio 107201241-385 de 13 de septiembre de 2011 y solicitó que se *"REVOQUEN en todas sus partes las actuaciones adelantadas sobre la Resolución 072412011000321 de 12 de septiembre de 2011"*[44].

El 15 de noviembre de 2011, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la sanción[45].

Por oficio 100 208 223 – 652 de 9 de noviembre de 2011, la DIAN comunicó a la Aseguradora que no procede la intervención del garante como recurrente y que de acuerdo con la sentencia C-1201/03 la comunicación de la resolución sanción es solo para fines informativos[46].

El 6 de marzo de 2012, la Aseguradora demandó la resolución sanción, el oficio que le comunicó la sanción y el oficio que no resolvió el recurso de reconsideración[47]. La demanda fue admitida el 3 de mayo de 2012[48] y notificada personalmente a la DIAN el 25 de febrero de 2014[49].

---

[43] Folio 51 c.a. 10.
[44] Folios 44 a 47 c.a. 10.
[45] Folios 53 reverso a 58 c.a. 10.
[46] Folios 52 y 53 c.a. 10.
[47] Folios 2 a 30 reverso c.p.
[48] Folios 77 y 78 c.p.
[49] Folio 102 c.p.

Mediante Resolución 900.206 de 10 de septiembre de 2012, notificada personalmente a la Aseguradora el 26 del mismo mes, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente y la Aseguradora y confirmó el acto recurrido[50].

De acuerdo con lo anterior, el recurso de reconsideración fue resuelto luego de que la DIAN comunicara a la Aseguradora, en calidad de garante, que no procedía su intervención como recurrente contra la resolución sanción. Además, el recurso se decidió y notificó después de admitida la demanda.

El Tribunal declaró probada la excepción de inepta demanda y se inhibió para fallar de fondo porque consideró que, dentro del término de fijación en lista, la demandante debió adicionar la demanda para solicitar la nulidad de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Por su parte, la Aseguradora alega que la DIAN había perdido competencia para resolver el recurso de reconsideración en razón a que el asunto había sido sometido al control jurisdiccional.

Además, sostiene que demandó directamente los actos porque no se le permitió agotar la vía gubernativa, pues no se le notificó la resolución sanción, solo se le comunicó y que si bien contestó el oficio en el que se le comunicaba la imposición de la sanción a la contribuyente, dicha respuesta no era un recurso.

Pues bien, aunque la DIAN expidió el oficio 107201241-385 de 13 de septiembre de 2011 para comunicar a la Aseguradora que había impuesto la sanción por devolución

[50] Folios 85 a 100 c.a. 10.

improcedente a la contribuyente, tal comunicación cumplió la finalidad de la notificación, pues la Aseguradora conoció el acto sancionatorio. Además, la respuesta al citado oficio fue, en realidad, un recurso de reconsideración, por cuanto se interpuso dentro del término previsto en el artículo 720 del E.T., esto es, dentro de los dos meses siguientes al conocimiento del acto[51], y tuvo como propósito controvertir la sanción.

En efecto, mediante el mencionado escrito, la actora solicitó que *"Dadas la circunstancias de hecho y derecho, y en razón al incumplimiento de las normas legales y contractuales por parte de la entidad, solicitamos* ***REVOQUEN*** en todas sus partes la actuaciones adelantadas sobre la Resolución 072412011000321 del 12 de septiembre de 2011*"*. Asimismo, expuso los argumentos de hecho y de derecho que sirvieron de fundamento para pedir que se revocara la sanción impuesta a la contribuyente.

En consecuencia, no asiste razón a la actora en el sentido de que no le fue notificada la resolución sanción y que, por esta razón, no pudo recurrirla.

Así mismo, en la sentencia de 27 de agosto de 2015, la Sala sostuvo que la DIAN no había perdido competencia para resolver el recurso de reconsideración, pues este fue resuelto dentro del término legal. Precisó, también, que la actora no tenía el deber legal de reformar la demanda para solicitar también la nulidad la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por cuanto para cuando se presentó la demanda se cumplían todos los requisitos para obtener un pronunciamiento judicial y

[51] El oficio de 13 de septiembre de 2011, fue conocido por la actora el 16 del mismo mes y la respuesta al oficio se presentó el 11 de octubre de 2011.

la conducta posterior de la DIAN, que inicialmente negó la oportunidad de ejercer la vía gubernativa, no tenía por qué afectarla[52].

Al respecto, en la sentencia de 27 de agosto de 2015, ya referida, la Sala dijo lo siguiente:

> "La Sala advierte que el presente asunto es *sui generis*, pues el recurso de reconsideración fue resuelto luego de que la DIAN comunicara a la Aseguradora, en calidad de garante, que no procedía su intervención como recurrente contra la resolución sanción. Además, el recurso se decidió y notificó después de que se notificó el auto admisorio de la demanda, esto es, luego de que la DIAN conociera la existencia del proceso en su contra.
>
> […]
>
> La Sala precisa que la demandada no había perdido competencia para resolver el recurso de reconsideración, pues, teniendo en cuenta la fecha de interposición de este, 22 de julio de 2011, la DIAN tenía hasta el 22 de julio de 2012 para resolverlo, de acuerdo con el artículo 732 del Estatuto Tributario[53]. Por consiguiente, la notificación de este, que se efectuó el 8 de junio de 2012, fue oportuna. En consecuencia, no se trata de un caso de silencio administrativo negativo, según el artículo 60 del Código Contencioso Administrativo[54] ni de la oportunidad para revocar directamente los actos de la Administración, según el artículo 71 del mismo ordenamiento[55].

---

[52] Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[53] Artículo 732 del Estatuto Tributario. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma.

[54]Pues en materia del recurso de reconsideración el silencio es positivo**,** según el artículo 734 del E.T.

[55] **ARTÍCULO 71. OPORTUNIDAD.** Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 809 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> La revocación directa podrá cumplirse en cualquier tiempo, inclusive en relación con actos en firme o aun cuando se haya acudido a los tribunales contencioso administrativos, siempre que en este último caso no se haya dictado auto admisorio de la demanda.

> Si bien el artículo 208 del Código Contencioso Administrativo[56] otorga al demandante la posibilidad de modificar la demanda hasta el último día de fijación en lista para incluir nuevas pretensiones, como sería, en este caso, solicitar la nulidad del acto que resolvió el recurso de reconsideración, esa carga del demandante no puede convertirse en un instrumento para que la Administración pretenda que no se controlen judicialmente sus actos, máxime si se tiene en cuenta que cuando la actora instauró la demanda cumplió todos los requisitos legales para obtener un pronunciamiento judicial.
>
> No puede perderse de vista que fue la DIAN la que, inicialmente, decidió no dar trámite al recurso de reconsideración oportunamente interpuesto por la demandante y, por esa razón, no puede ahora alegar en su favor una situación que ella misma generó, pues ello equivaldría a alegar en su favor su propia culpa y una falta de lealtad procesal.
>
> Fue precisamente la anterior circunstancia la que generó una confianza legítima en la demandante de que el recurso no iba ser resuelto y que la motivó a demandar la resolución sanción y los oficios que no resolvieron el recurso.
>
> Lo anterior, conforme con el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, según el cual cuando las autoridades administrativas no dan oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados pueden demandar directamente los correspondientes actos".

En el presente asunto, la DIAN tampoco había perdido competencia para resolver el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, pues este fue interpuesto por la Aseguradora el 11 de octubre de 2011 y el acto que lo resolvió le fue notificado

---

[56] **ARTÍCULO 208. Aclaración o corrección de la demanda**. Hasta el último día de fijación en lista podrá aclararse o corregirse la demanda. En tal caso, volverá a ordenarse la actuación prevista en el artículo anterior, pero de este derecho sólo podrá hacerse uso una sola vez.
[…]

el 26 de septiembre de 2012[57], esto es, dentro del término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

A su vez, frente al oficio que negó la oportunidad de agotar la vía gubernativa, que, en este caso, es el oficio 100 208 223 – 652 de 9 de noviembre de 2011, la sentencia de 27 de agosto de 2015 señaló que dicho acto era trámite y, por ende, no era demandable.

Precisó, además, que con este acto la DIAN no dio oportunidad de interponer el recurso en los términos del artículo 135 del C.C.A, por lo que podía demandar directamente el acto sancionatorio. Y que al resolver el recurso debe entenderse que la Administración dejó sin efectos el oficio que negó la oportunidad de agotar la vía gubernativa.

Sobre el particular, la Sala señaló lo siguiente[58]:

> "Es de anotar que los oficios que negaron a la demandante la oportunidad de agotar la vía gubernativa no constituyen actos definitivos sino de trámite, pues a través de ellos no se creó, modificó o extinguió una situación jurídica particular y concreta a la actora. Tampoco se impidió la continuación de la actuación, por cuanto después de su expedición, la DIAN resolvió de fondo el recurso de reconsideración[59]. En consecuencia, la Sala entiende que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración tácitamente dejó sin efectos los citados oficios.

---

[57] Folio 100 reverso c.a. 10
[58] Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[59] Artículo 50 del Código Contencioso Administrativo. Son actos definitivos, que ponen fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto; los actos de trámite pondrán fin a una actuación cuando hagan imposible continuarla.

> Con el fin de evitar providencias inhibitorias[60] y garantizar el acceso eficiente a la administración de justicia y comoquiera que la demandante cumplió los requisitos del artículo 135 del CCA, la decisión de la DIAN, de resolver el recurso de reconsideración interpuesto por la Aseguradora después de la notificación del auto admisorio de la demanda, debe entenderse como demandada por la actora dentro del proceso, sin que fuera necesario que adicionara la demanda, pues el acto figura en el expediente y se refiere a las razones de inconformidad expuestas en el recurso[61]".

Teniendo en cuenta el criterio anterior, en el presente asunto debe entenderse también demandado el acto que resolvió el recurso de reconsideración pues este figura en el expediente y resuelve las inconformidades planteadas en el recurso[62]. En consecuencia, se reitera, no prospera la excepción de inepta demanda.

De la excepción de falta de legitimación en la causa

Según el Ministerio Público, la actora no estaba legitimada para demandar la resolución sanción, pues el único llamado a controvertirla es la contribuyente.

Como se precisa más adelante, el acto que determina la responsabilidad del garante respecto a la procedencia de la devolución, es la resolución que impone al contribuyente la sanción por devolución improcedente, pues con este acto se configura el siniestro amparado y, a la vez, surge el interés o la legitimación de las compañías de seguros para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de

[60] Artículo 37 numeral 4 del Código de Procedimiento Civil.
[61] Folios 81 a 96 c.p
[62] Folios 131 a 146 c.a. 10

lo contencioso administrativo, dentro del límite de cobertura de la póliza de seguros[63].

La resolución sanción, junto con la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de fundamento para el eventual cobro administrativo que se haga al garante de la obligación garantizada. Por lo mismo, este debe participar en su conformación, so pena de que le sea inoponible.

En efecto, el título ejecutivo solo será exigible al garante a partir de la ejecutoria del acto administrativo que declara el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas, esto es, la resolución sanción. La ejecutoria del acto sucede en los eventos del artículo 829 del Estatuto Tributario, que prevé lo siguiente[64]:

> **"ARTÍCULO 829. EJECUTORIA DE LOS ACTOS**. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:
>
> 1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
>
> 2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
>
> 3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y
>
> 4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

---

[63] 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.

[64] Sentencias de 13 de junio de 2011, exp. 17374, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 19 de mayo de 2016, exp. 21953 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 14 de julio de 2016, exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En el presente asunto, conforme con el artículo 829 numeral 4 del E.T., el acto sancionatorio solo estará ejecutoriado frente a la Aseguradora una vez esté en firme esta sentencia, pues, de esta manera, el asunto se habrá decido en forma definitiva.

En consecuencia, no asiste razón al Ministerio Público en la excepción propuesta, pues la actora, como garante, está legitimada para demandar el acto sancionatorio, dado que es este el que configura el siniestro amparado por la garantía que otorgó. Además, mal podría serle coactivamente exigible el pago de la obligación garantizada sin poder controvertir precisamente esta obligación.

Ahora bien, la Sala aborda en conjunto el análisis de los cargos primero al cuarto de la demanda, pues se sustentan todos en la falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión.

En efecto, el cargo primero, denominado **la calidad de deudor solidario de la actora,** se sustenta en que el garante tiene derecho a que le notifiquen el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. El cargo segundo, relativo a la **violación del debido proceso,** consiste en que hubo tal violación porque a la actora no le notificaron el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. El cargo tercero, sobre **expiración de la vigencia de la póliza,** se sustenta en que la póliza perdió vigencia porque no se notificó la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora dentro de los dos años de vigencia de la póliza (artículo 860 del E.T.). Y el cargo cuarto, denominado **firmeza de la declaración tributaria** se hace consistir en que la declaración de IVA por el bimestre 6 de 2008 quedó en firme porque el requerimiento especial no se notificó a la Aseguradora dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración.

Pues bien, el artículo 670 del Estatuto Tributario establece que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor. De manera que si mediante liquidación oficial de revisión, la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede, igualmente, la imposición de la 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 dispone que cuando la devolución se obtiene utilizando documentos falsos o mediante fraude, se impondrá una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

El artículo 860 del Estatuto Tributario[65], vigente para la época de los hechos[66], 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

---

[65] **ESTATUTO TRIBUTARIO / ARTÍCULO 860**. 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.

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

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 sentencia de 27 de agosto de 2015, la Sala señaló que la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza a que hace referencia el artículo 860 del Estatuto Tributario, debe efectuarse al contribuyente y no al garante de la obligación, en razón a que este es un acto de determinación tributaria y el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo.

Asimismo, en sentencia de 17 de marzo de 2016, la Sala precisó lo siguiente[67]:

> "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

[67] Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

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[68]:

"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[69], 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"*[70].

3.3. De acuerdo con dicho precedente, las aseguradoras no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de

[68] Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[69] Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.
[70] 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[71].

De acuerdo con lo anterior, la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción[72]. No obstante, por oficio de 3 de diciembre de 2010 la DIAN comunicó a la actora la liquidación oficial de revisión[73].

Igualmente, como se analizó al estudiar la excepción de falta de legitimación en la causa, 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[74].

Lo anterior, porque en los casos de devolución amparadas 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[75].

---

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

[72] 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.

[73] Folio 64 c.a. 10

[74] 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.

[75] 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

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, la ley tributaria no exige la notificación de dichos actos a la garante. Se reitera, jurisprudencialmente se ha aceptado que, en estos casos como este, el acto que debe ser notificado al garante es la resolución sanción, como sucedió, efectivamente, en este asunto, mediante oficio 107201241-385 de 13 de septiembre de 2011.

Se reitera que independientemente de que por el citado oficio la DIAN haya "comunicado" o "notificado" el acto sancionatorio, lo cierto es que, a través de esa comunicación, la demandada dio a conocer oportunamente a la actora la resolución sanción y permitió que ejerciera el derecho de defensa.

De este modo, la actora sí conoció la resolución sanción y, por ello, pudo interponer el recurso de reconsideración y demandarla ante la jurisdicción.

Por lo anterior, no prosperan los cargos.

Nulidad del contrato de seguro

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

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.

Para resolver este 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[76]:

> "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[77].
>
> 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".

---

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

A su vez, el artículo 860 del Estatuto Tributario dispone que *"el garante responde solidariamente por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución"* y según el artículo 670 del E.T. esta sanción también puede comprender la sanción del 500% por la utilización de documentos falsos o mediante fraude, hecho que debía conocer la Aseguradora, pues está previsto en la ley.

Precisamente, el incumplimiento de esas obligaciones tributarias que devinieron en 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. No prospera el cargo.

Indebida tasación del monto de la deuda

La demandante sostiene que los actos acusados violan el artículo 1079 del Código de Comercio, pues pretende el reconocimiento de una suma superior al valor asegurado.

Lo anterior, porque mientras el valor asegurado en la póliza para garantizar la procedencia de la devolución es de $414.454.000, en la resolución sanción la DIAN pretende, además, el pago de intereses moratorios, intereses moratorios

aumentados en un 50% y el 500% del monto devuelto en forma improcedente por $2.486.724.000.

Pues bien, la resolución sanción dispuso lo siguiente:

> **“PRIMERO:** Imponer a **NAVARRO PÉREZ MARÍA EUGENIA** con **NIT 60.341.376-5,** de conformidad con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, la sanción por improcedencia de las devoluciones por los motivos expuestos en la presente resolución. En consecuencia ordenar a la contribuyente el reintegro de la suma de **CUATROCIENTOS CATORCE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL PESOS MCTE ($414.454.000)** devuelto en forma improcedente más los intereses moratorios aumentados en un 50%; y adicionalmente la sanción del 500% del valor devuelto, por la suma de **DOS MI SETENTA Y DOS MILLONES DOSCIENTOS SETENTA MIL PESOS ($2.072.270.000)**.
>
> **SEGUNDO:** Advertir que dentro del lazo de DOS MESES (2) siguientes contados a partir de la fecha de la notificación de la presente resolución, la contribuyente puede interponer el recurso de reconsideración ante la División de Gestión Jurídica de esta Seccional de conformidad con lo establecido en el artículo 720 del E.T. previo el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 722 del mismo ordenamiento; y presentarlo en el Grupo Interno de Trabajo de Documentación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, ubicada en la calle 8ª Avenidas 3 y 4 edificio Santander; acreditando la personería con que actúa (art. 555, 556 y 557 del E.T.).
>
> **[…]**”

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que la resolución demandada no está tasando el monto de la deuda a cargo de la Aseguradora. Lo que hace es imponer a la contribuyente la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, después de ordenar el reintegro de los $414.454.000 devueltos de forma improcedente, esto es, el pago de los intereses moratorios, aumentados en un 50% y

el pago de $2.486.724.000, correspondientes al 500% del monto devuelto en forma improcedente, a título de sanción por utilización de medios fraudulentos en la devolución.

Así, no es cierto que a través de la resolución sanción la DIAN exigió a la Aseguradora el pago de los anteriores valores.

Por lo demás, el cargo así propuesto, constituiría una de las excepciones contra el mandamiento de pago, que podría proponer la Aseguradora en caso de que la DIAN decidiera hacer efectiva la póliza y en el evento de que la obligación no sea tasada dentro de los límites de cobertura establecidos en la póliza de seguro[78].

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

En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción. No obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados por las siguientes razones[79]:

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

---

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

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

“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."

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

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

El 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 E.T, 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 $414.454.000[80], y sobre esa suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

En cambio, según 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 ($414.454.000), esto es, a $82.890.800, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de cinco (5) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 20 de abril de 2009 y que la causación de los intereses cesó el 3 de mayo de 2014, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo [artículo 634 parágrafo 2 ET, 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

[80] Valor devuelto 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.

más favorable para la contribuyente que el 500% del valor de la devolución. En efecto, como el valor de la devolución fue $414.454.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, la Sala revoca la sentencia inhibitoria, declara no probadas las excepciones de inepta demanda y de falta de legitimación en la causa y anula parcialmente los actos acusados.

A título de restablecimiento del derecho, declara que la demandante debe (i) reintegrar a la DIAN $414.454.000, 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, $82.890.800 y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución ($414.454.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

Además, se inhibe para fallar de fondo sobre la legalidad de los Oficios 107201241-385 de 13 de septiembre de 2011 y 100208223-652 de 9 de noviembre de 2011 por ser actos de trámite.

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

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ***DECLÁRANSE*** no probadas las excepciones de inepta demanda y de falta de legitimación en la causa.

SEGUNDO: ***ANÚLANSE*** parcialmente la Resolución Sanción 072412011000321 de 12 de septiembre de 2011 y la Resolución 900.206 de 10 de septiembre de 2012, expedidas por la DIAN.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, ***DECLÁRASE*** que la demandante debe (i) reintegrar a la DIAN $414.454.000, 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 ($82.890.800) y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución ($414.454.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

CUARTO: ***INHÍBESE*** la Sala para fallar de fondo sobre la legalidad de los Oficios 107201241-385 de 13 de septiembre de 2011 y 100208223-652 de 9 de noviembre de 2011.

QUINTO: ***RECONÓCESE*** personería a Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 330 del expediente.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO **MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ