



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., dos (02) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2014-00057-01 (22309)
Acumulado: 54001-23-33-000-2014-00047-00¹
Demandante: SEGUROS DEL ESTADO S. A. Y C. I. LEATHER DEL ORIENTE S. A.
Demandado: UAE DIAN
Tema: Sanción por devolución improcedente. 4.º bimestre del año 2008. Prejudicialidad. Responsabilidad del garante.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 05 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander que negó las pretensiones de la demanda acumulada y condenó en costas a las demandantes (ff. 271 vto. y 272.).

¹ La acumulación fue ordenada por el Tribunal mediante auto del 03 de diciembre de 2014 (ff. 176 a 178).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de septiembre de 2008, LEATHER DEL ORIENTE S. A. presentó la declaración del IVA correspondiente al 4.º bimestre del año 2008, la cual fue corregida el 19 de enero de 2009, a fin de registrar un saldo a favor de \$360.849.000 y un saldo a favor susceptible de devolución de \$123.721.000 (ff. 29 vto. y 30 ca 1).

Prevía solicitud de la contribuyente, mediante Resolución 92, del 15 de febrero de 2010, la DIAN ordenó la devolución \$123.721.000.

El 22 de diciembre de 2011, mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 072412011000112, la DIAN modificó la referida declaración y fijó el saldo a favor en \$496.000 y el saldo a favor susceptible de devolución en \$123.721.000 (ff. 4 al 21 ca 1), acto confirmado en sede de reconsideración por la Resolución 900.024, del 16 de enero de 2013.

El 20 de septiembre de 2012, la DIAN expidió la Resolución nro. 042712012000231, a través de la cual impuso a la contribuyente sanción por devolución improcedente y por utilización de medios fraudulentos. Al efecto, ordenó el reintegro de la suma de \$123.721.000, más los intereses de mora incrementados en un 50 % y el pago de \$618.605.000, equivalentes al 500 % del valor indebidamente devuelto (ff. 30 al 42).

Tras la interposición del recurso de reconsideración, por medio de la Resolución 900.156, del 2 de octubre de 2013, la DIAN confirmó el acto sancionatorio (ff. 43 al 63).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, las demandantes formularon las siguientes pretensiones:

Exp. 54001-23-33-000-2014-00057-00 (SEGUROS DEL ESTADO S. A.) (ff. 4 y 5).

1. Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción nro. 072412012000231 del 20 de septiembre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 900.156 del 2 de octubre de 2013, notificada a Seguros del Estado S. A., el día 23 de octubre de 2013 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN Bogotá, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción nro. 072412012000231 del 20 de septiembre de 2012.
3. 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 estas injustas actuaciones.
4. 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.
5. Que se condene en costas y gastos procesales a la DIAN.

Exp. 54001-23-33-000-2014-00047-00 (CI LEATHER DEL ORIENTE S. A.) (f. 2).

1. Solicito se declare la nulidad de la Resolución Resuelve Recurso Reconsideración nro. 900.156 del 02 de octubre de 2013 y la Resolución Sanción nro. 072412012000231 del 20 de septiembre de 2012 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cúcuta.
2. Ordénese a la DIAN, que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho se declare procedente la solicitud de devolución de saldos a favor respecto del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2008 e improcedente el pago de \$ 618.605.000.

Condénese en costas a la DIAN.

SEGUROS DEL ESTADO S. A. invocó como normas violadas, los artículos 29 de la Constitución Política; 1045, 1054, 1055 y 1079 del Código de Comercio; 44 y 48 CCA; 565, 714, 730 y 860 del ET. El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 5 a 25):

Expuso que la aseguradora, al momento de expedir la póliza, desconocía que la contribuyente había utilizado documentos falsos y mecanismos fraudulentos en su denuncia tributario, a fin de obtener la devolución del saldo a favor liquidado. Por ello, el consentimiento de la aseguradora resultó viciado, lo cual torna en inexistente el contrato de seguro.

Agregó que, al tenor del artículo 1055 del Código de Comercio, el dolo, la culpa

grave y los actos meramente potestativos del tomador, asegurado o beneficiario, no son asegurables; es decir, hay ausencia del riesgo asegurable, de conformidad con lo establecido en los artículos 1045 y 1054 del Código de Comercio, puesto que la contribuyente conocía y sabía que era improcedente el saldo a favor, dado que utilizó medios fraudulentos para obtener la devolución de impuestos, a más de que ese fraude fue concretado antes de que se suscribiera el contrato de seguro.

En ese escenario, consideró que la Administración no podía imputar responsabilidad alguna a Seguros del Estado, con fundamento en un contrato que jurídicamente no le era exigible.

Por otra parte, manifestó que la resolución acusada sobrepasó el límite de responsabilidad de la aseguradora fijado en la Póliza nro. 96-43-101003618 (art. 1079 del Código de Comercio), por cuanto el valor asegurado ascendió a la suma de \$123.721.000, mientras que la DIAN, en la sanción impuesta, pretende el pago de \$123.721.000 —correspondiente a la suma devuelta de forma improcedente—, más los intereses moratorios aumentados en un 50 % y la suma de \$618.605.000 que equivaldría al 500% del monto devuelto en forma improcedente (esta última cifra, por la utilización de medios fraudulentos para obtener la devolución). Al respecto, señaló que la responsabilidad de la demandante es hasta concurrencia de la suma asegurada.

En otro punto, indicó que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión no fueron notificados a la aseguradora, en los términos del artículo 565 del ET, lo cual vulneró el derecho al debido proceso, en tanto que dichos actos administrativos, son el fundamento del acto sancionador que, a su vez, permitiría hacer efectiva la garantía otorgada por la aseguradora (art. 860 del ET). Acotó que, aun cuando el contrato de seguro no la convierte en contribuyente, al tener que responder por la deuda afianzada, sí debe gozar de las mismas garantías procesales que tiene el contribuyente, con el objeto de que sus garantías y derecho de defensa no se vean disminuidos.

Al hilo de lo anterior, la actora consideró que: debido a que la DIAN omitió notificar el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, relacionados con la declaración del 4.º bimestre del IVA del 2008, tal situación concretó la firmeza de dicho denuncia tributario frente a la aseguradora, de tal forma que la Administración no debió notificarle el acto sancionatorio a Seguros del Estado. En tal virtud, «*caducó la acción de la Administración para hacer exigible la póliza (...)*» y, en consecuencia, de conformidad con el artículo 860 del ET, no podía ser considerado garante solidariamente responsable.

Por su parte, Leather DEL ORIENTE S. A. invocó como normas violadas, los artículos 29 y 83 de la Constitución; 670, 742, 743, 745 y 746 del ET; 175, 176, 177 y 187 del CPC; 1 y 4 del CPACA. El concepto de la violación de estas disposiciones se sintetiza de la siguiente manera (ff. 5 a 19):

Alegó vulneración del debido proceso, por cuanto los hallazgos y las pruebas indiciarias recaudadas por la DIAN para desconocer las compras gravadas provienen de los proveedores y, por tanto, no tiene control ni facultad legal para subsanarlas o controvertirlas, en tanto se trata de irregularidades de las que son responsables los terceros y no la contribuyente.

En apoyo de lo anterior, planteó argumentos relacionados con el proceso de determinación, a partir de los cuales concluyó que las operaciones de compra de mercancía en el 4.º bimestre del 2008 fueron reales y no hubo proveedores ficticios.

Afirmó que la sociedad actuó de manera diligente y de buena fe, en tanto expuso ante la autoridad fiscal las facturas de compra y venta, así como los comprobantes internos y externos de las operaciones realizadas durante el período discutido, tal como lo exige la ley. Sin embargo, desconociendo el principio de «*seguridad jurídica*», la entidad demandada exigió la demostración de hechos que corresponden a la conducta negligente de unos terceros. Resaltó que la DIAN fundamentó los actos acusados en indicios y no en pruebas directas que desvirtuaran la veracidad de las transacciones económicas celebradas con sus proveedores.

Adujo que la parte demandada no valoró todos los medios de prueba aportados en el proceso de determinación, siendo que las facturas eran el único medio para acreditar las compras y el impuesto descontable rechazados (art. 771-2 del ET).

Aseveró que la DIAN no tuvo en cuenta los principios de presunción de inocencia, proporcionalidad y de culpabilidad al momento de tasar la sanción. Por último, en cuanto a la sanción por inexactitud, afirmó que no es procedente, toda vez que las compras e impuestos descontables declarados son reales.

Contestación de la demanda

En el proceso 54001-23-33-000-2014-00057-00, la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 113 a 139). Al efecto expuso que:

Del contenido de la póliza, se extrae que SEGUROS DEL ESTADO conocía el

compromiso que adquiriría al amparar una devolución del IVA y las consecuencias de su eventual improcedencia.

En cuanto a la supuesta vulneración de la normativa del Código de Comercio, argumentó que no tenía razón de ser que se expidiera una póliza que en nada contribuía a la protección de los recursos públicos y se sustrajera de amparar los perjuicios que se derivaban del incumplimiento de las disposiciones legales en el trámite de las devoluciones de tributos de los contribuyentes.

En lo que atañe al límite del valor asegurado, sostuvo que, si bien en la póliza se señaló una suma asegurada, ello se debió a que era posible su determinación, no así los intereses y el incremento del 50% de los mismos, y demás conceptos, en los términos del artículo 670 del ET, que, a pesar de su indeterminación, quedaron comprendidos dentro del objeto de la póliza.

Aseveró que en el proceso de determinación quedó suficientemente explicado el caudal probatorio que condujo al desconocimiento del saldo a favor, por lo cual, los argumentos expuestos en tal sentido en este proceso no son procedente.

Agregó que el proceso de determinación del impuesto es independiente del proceso sancionatorio y que del contenido del artículo 860 del ET no se infiere que la liquidación oficial de revisión deba ser notificada al garante, 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.

Expuso que la garantía de que trata el artículo 860 del ET tiene una vigencia de dos años y si dentro de ese lapso la DIAN notifica la liquidación oficial de revisión al contribuyente, como en efecto sucedió en el *sub lite*, el garante se hace 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.

Con todo, dijo que a pesar de que no existía la obligación legal de hacerlo, la liquidación oficial de revisión fue notificada a la aseguradora, dentro la vigencia de la póliza y la resolución sanción fue notificada dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

En el proceso 54001-23-33-000-2014-00047-00, la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 88 a 121). Al efecto expuso que:

No se vulneró el derecho al debido proceso, porque la DIAN dio estricto cumplimiento al procedimiento y la contribuyente participó en cada una de sus etapas en las que tuvo la oportunidad de controvertir y pedir pruebas.

Puso de presente que los hechos que ya fueron debatidos y controvertidos en el proceso de determinación tributaria, no resultan ser discutidos en este proceso. En todo caso, aclaró que la declaración privada del IVA de ese periodo, fue modificada porque se pudo comprobar que dichas operaciones fueron simuladas e inexistentes.

Precisó que aun cuando la factura es el medio probatorio idóneo para acreditar la procedencia de impuestos descontables, la DIAN verificó la realidad económica de la operación que estaba soportaba, concluyendo que la misma no era real. En lo referente a fletes, aclaró su desconocimiento se debió a falta de prueba.

Señaló que si bien a la Administración se le indicó que el pago de las transacciones se dio en efectivo, en la investigación se demostró que se trataba de pagos en cheques que fueron endosados por parte del supuesto proveedor a personas con números de cédula que correspondían a otros ciudadanos. Ello conforme con la consulta que se realizó en la Registraduría Nacional del Estado Civil. Advirtió que teniendo en cuenta la magnitud de las operaciones presuntamente realizadas entre la demandante y sus proveedores, tampoco existía prueba del pago, ni que se hayan realizado movimientos en el sistema financiero de las altas sumas de dinero declaradas.

Expresó que la sanción por inexactitud es procedente en aplicación del artículo 647 del E.T., pues se determinó que el demandante solicitó impuestos descontables con fundamento en compras inexistentes. Reiteró que, en todo caso, en este proceso no es posible realizar un juicio de legalidad sobre dicha sanción.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a las demandantes (ff. 254 a 272), con base en las siguientes consideraciones:

Sostuvo que los cargos referentes a atacar la legalidad de los actos que determinaron el impuesto no estaban sujetos a estudio en el marco del presente proceso, en virtud de que, a pesar de su estrecha relación, al haberse fallado el primero, en su momento, y estar en el trámite de la segunda instancia, no era susceptible de ser suspendido.

Respecto a la imposición de la sanción del 500 %, consideró que no era posible dar aplicación al principio de favorabilidad, en la medida en que la liquidación oficial cuenta con una presunción de legalidad que no logró ser desvirtuada por el demandante.

Sobre los cargos propuestos por la aseguradora, precisó que carecía de competencia formal y material para decidir sobre la inexistencia de contrato de seguro. En todo caso, respecto del monto asegurado, acotó que los artículos 670 y 860 del ET integran la definición de dicho concepto, como norma especial en la materia. Así, tanto el valor objeto de devolución, como el 50 % de intereses moratorios y el 500 % del monto devuelto, para efectos de la sanción hacen parte del valor asegurado por las pólizas.

En cuanto al deber de notificación de la liquidación oficial y de su resolución confirmatoria, el *a quo* indicó que no existía tal carga para la administración. Hizo referencia a la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 10 de marzo de 2005 (exp. 14325, CP María Inés Ortiz), en el sentido de determinar que es a través de la resolución que declara la improcedencia de la devolución que se debe vincular a la aseguradora. Asimismo, señaló que es solo a partir de ese momento que existe un vínculo entre el ente fiscalizador y la aseguradora como parte deudora. Concluyó que la garantía de la póliza tiene vigencia de dos años, desde la devolución del saldo a favor, durante los cuales, de notificarse al contribuyente el requerimiento especial, debía responder la aseguradora de manera solidaria.

Recurso de apelación

SEGUROS DEL ESTADO (ff. 277 a 293) reiteró cada uno de los cargos de la demanda. Además, hizo énfasis en que las pruebas que obran en el expediente atentan contra el derecho de defensa, debido a que el contribuyente no pudo controvertirlas, en atención a su naturaleza, la cual reside en provenir de terceros.

Reprochó la valoración que hizo el *a quo* sobre la inexistencia de las operaciones, a pesar de que los medios probatorios allegados acreditaban la realidad de las operaciones realizadas.

Por su parte, LEATHER – COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL. (ff. 294 a 298), manifestó que no existía prueba en el expediente de la utilización de medios fraudulentos para la obtención de la devolución. En ese sentido, sostuvo que el déficit probatorio se había dado desde la etapa de investigación realizada

por la DIAN y que no podía dársele mérito probatorio a los actos administrativos sancionatorios *per se*. Recalcó que la liquidación oficial de revisión se encontraba demandada y que, por ello, no estaba acreditada su legalidad ni tampoco de los actos sancionatorios.

Alegatos de conclusión

SEGUROS DEL ESTADO insistió en los argumentos esgrimidos en la demanda y en el recurso de apelación (ff. 343 a 348).

LEATHER DEL ORIENTE S. A. no presentó alegatos.

La DIAN manifestó que el proceso sancionatorio es un proceso diferente al de determinación oficial del tributo, eso sí, guardan estrecha relación en cuanto este último es fundamento del primero (ff. 349 a 354).

Al respecto, indicó que la administración no estaba inhabilitada para proferir la sanción, en el entretanto de la discusión de la legalidad de los actos administrativos que determinaron del IVA correspondiente al 4.º bimestre de 2008.

Reconvino los argumentos del demandante en cuanto a la carga de la prueba de las compras y exportaciones realizadas. Afirmó que le correspondía al contribuyente demostrar la forma en que se realizaron y ejecutaron las respectivas operaciones. En consecuencia, destacó que los indicios demostraron lo expuesto por el ente fiscalizador en los actos de determinación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por las demandantes, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución nro. 042712012000231, del 20 de septiembre de 2012, que ordenó a LEATHER DEL ORIENTE S. A. el reintegro de las sumas devueltas por concepto del saldo a favor del IVA del 4.º bimestre de 2008, el pago de los intereses moratorios aumentados en un 50 % e impuso sanción del 500 % del valor restituido, y de la Resolución 900.156, del 02 de octubre de 2013, que confirmó el acto impugnado en su integridad.

2- Al respecto, el artículo 670 del ET establece que las devoluciones o compensaciones efectuadas con fundamento en las declaraciones del impuesto de renta y del IVA no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente. De ahí que, si mediante liquidación oficial se rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, el contribuyente deberá reintegrar la suma indebidamente compensada o devuelta, más los intereses moratorios incrementados en un 50 % y, eventualmente, la sanción del 500 % por utilización de medios falsos o fraudulentos.

Para ello, esta norma dispone que la sanción *«deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión»*. De acuerdo con el criterio de la Sala, dicha comunicación debe efectuarse al contribuyente y no al garante de la obligación, dado 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, sin perjuicio de que deba comunicarse estos actos al garante (sentencia de 29 de noviembre de 2017, exp. 22236, CP: Milton Chaves García).

Por consiguiente, no existe obligación legal de comunicar la liquidación oficial de revisión a las aseguradoras que obran como garantes del cumplimiento por parte de los contribuyentes de las disposiciones legales en los procesos de devolución de impuestos, ya que su interés y legitimación solo surge cuando se profiere la resolución sanción por devolución improcedente, en tanto que es este acto el que determina la exigibilidad de la obligación asegurada, por ser configurativo del siniestro amparado: la improcedencia de la devolución ordenada. Por consiguiente, es la resolución sanción, y no la liquidación oficial de revisión, el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda recurrirla y, eventualmente, demandarla ante esta jurisdicción (sentencia del 11 de julio de 2019, exp. 22695, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En todo caso, conforme al artículo 860 *ibidem* (vigente para la época de los hechos) para que el garante responda solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente, la notificación de la liquidación oficial de revisión al contribuyente debe hacerse dentro del término de vigencia de la póliza de garantía, que era de dos años.

Si bien existe conexidad entre el proceso de determinación tributaria con el sancionatorio, en tanto el primero sirve de fundamento fáctico y jurídico al segundo, lo cierto es que estos procesos son independientes, al punto que en

la actuación sancionatoria está vedado ventilar aspectos que fueron o son del resorte del proceso de determinación del tributo. Con todo, existe una marcada litispendencia de la sanción a la suerte jurídica de la liquidación oficial de revisión, puesto que, si en el control jurisdiccional se niegan las pretensiones de nulidad de este acto, el acto sancionatorio conservaría sus fundamentos de derecho; *contrario sensu*, su anulación derivaría en un decaimiento de la sanción por desaparición del sustento jurídico.

3- En el *sub lite*, la Sala advierte que tanto la contribuyente como la aseguradora son demandantes, cada uno defendiendo su posición jurídica.

En cuanto a las razones expuestas por el contribuyente la Sala aprecia que sus cuestionamientos están enfocados a atacar las razones que tuvo en consideración la demandada para desconocer las operaciones de compraventa durante el 4.º bimestre de 2008, las cuales dieron lugar a impuestos descontables en el IVA.

La demandante sostiene que el ente fiscalizador desatendió la carga probatoria que ejerció la contribuyente y, en cambio, le impuso las consecuencias de la inactividad probatoria de terceros (proveedores) con quienes efectuó las operaciones de compra y venta.

Al respecto, en reciente fallo de segunda instancia (sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 21278, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sección Cuarta ejerció el control de legalidad de los actos oficiales de la liquidación del IVA por el 4.º bimestre de 2008 (Liquidación Oficial de Revisión nro. 072412011000112, del 22 de noviembre de 2011, y Resolución 900.024, del 16 de enero de 2013). En dicha oportunidad, la Sala negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

(...) la administración encontró elementos de prueba que desvirtúan la realidad de las operaciones declaradas por la sociedad actora, es evidente que, a partir de un caudal probatorio real y directo se evidenció que las compras no existieron, por lo que es procedente el desconocimiento del impuesto descontable, en los términos de los actos acusados.

Ahora bien, cabe resaltar que en los procesos de fiscalización, no se pretende exigir al contribuyente obligaciones adicionales a las establecidas por la ley, y menos respecto de sus proveedores o terceros, por el contrario, el deber de la administración es verificar la realidad de las operaciones que, como en este caso, darían lugar a impuestos descontables, circunstancias dentro de las que se verificaron las irregularidades antes mencionadas, que llevaron a la conclusión de que se trató de simulación en las transacciones comerciales para obtener un beneficio tributario.

De esta forma, los actos que fundamentaron la imposición de la sanción

acusada mantuvieron su legalidad y concretaron la procedencia de la sanción por devolución impuesta en los actos aquí demandados. En ese entendimiento, se cumple el supuesto previsto en el artículo 670 del ET para la imposición de la sanción por utilización de medios fraudulentos en el proceso de devolución del saldo a favor (500 % del valor devuelto de forma improcedente).

De igual forma, se mantiene la legalidad de la orden de reintegrar las sumas devueltas de forma improcedente y de pagar los intereses moratorios aumentados en un 50 %.

Con todo, es menester acatar el principio de favorabilidad en el ámbito punitivo consagrado en el artículo 29 de la Constitución y reiterado, en lo que a la imposición de sanciones administrativas tributarias se refiere, en el parágrafo 5.º del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, de acuerdo con el cual la sanción se debe imponer aplicando la ley que resulte más favorable al infractor, aun cuando esta sea posterior a la infracción.

En específico, la Sala tendrá en consideración que el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 670 del ET en el sentido de hacer benévola la sanción por devolución improcedente, la cual pasó a ser una multa equivalente al 10 % de la suma devuelta o compensada improcedentemente si la determinación del saldo a favor es modificada mediante una declaración de corrección; o al 20 % si la modificación del saldo a favor se lleva a cabo mediante liquidación oficial de revisión; y, en el caso de que se empleen medios fraudulentos o documentos falsos, una multa igual al 100 % del valor devuelto y/o compensado en exceso.

Por consiguiente, la sanción por devolución improcedente, quedará así:

Concepto	Monto	Sanción por devolución improcedente (20%)	Sanción por uso de documentos falsos (100 %)
Saldo a favor declarado	\$ 123.721.000		
Monto devuelto	\$ 123.721.000		
Saldo a favor determinado en la liquidación de revisión	\$ 0		
Valor a reintegrar por devolución improcedente	\$ 123.721.000		
Valor base para calcular sanción por devolución improcedente	\$ 123.721.000	\$ 24.744.200	\$ 123.721.000

Como se anticipó, el garante se hace solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente, si la

notificación de la liquidación oficial de revisión al contribuyente se hace dentro del término de vigencia de la póliza de garantía, que, para entonces, era de dos años.

Pues bien, la Sala advierte que la Póliza nro. 96-43-101003618, que garantizó la procedencia de la devolución del saldo a favor del IVA por el 4.º bimestre de 2008, expedida 28 de enero de 2010, tuvo una vigencia del 29 de este mes al 1.º de marzo de 2012, según lo consignado en este documento, lapso durante el cual —el 29 de diciembre de 2011— se notificó al contribuyente la liquidación oficial de revisión (f. 4 vto. ca 1), con lo cual, surgió la eventual responsabilidad de Seguros del Estado, en los términos que ya fueron precisados.

Seguros del Estado se opone a que esté en la obligación responder porque considera, de un lado, que hubo firmeza de la declaración del IVA en la medida que no se le notificó el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, y de otro, que al utilizarse medios fraudulentos para obtener el saldo a favor y su devolución, hubo dolo por parte del contribuyente y este es inasegurable, al tenor del Código de Comercio; igualmente dijo que en caso de tener que responder, solo debe hacerlo por la suma asegurada, esto es, por el valor de \$123.721.000.

Lo primero que advierte la Sala es que la parte resolutive de la resolución sanción ordenó notificar ese acto a SEGUROS DEL ESTADO, pero no dispuso hacer exigible la póliza, ni fijó sobre qué valores o conceptos debía responder la aseguradora en virtud del contrato de seguro. En ese entendimiento, no resulta procedente el estudio de los cargos propuestos por SEGUROS DEL ESTADO, pues, lo cierto es que su responsabilidad aún no ha sido delimitada en la medida que, se insiste, la DIAN aún no ha decidido hacer efectiva la póliza, esto es, reclamar el cobro de las obligaciones afianzadas. Cualquier análisis que se hiciera al respecto, carecería de todo sentido, puesto que sería anticiparse a una situación que aún no ha sido determinada por la DIAN, ni existe la certeza de que ello ocurrirá.

4- En suma, solo por efecto de la aplicación del principio de favorabilidad al *sub lite*, se declarará la nulidad parcial de los actos acusados conforme a la liquidación efectuada y, en esa medida, se revocará la sentencia de primer grado.

5- Por último, en lo relativo a la condena en costas, se advierte que en la apelación, LEATHER DEL ORIENTE S. A. pidió levantar la condena en costas, en la medida que no están probadas. Por su parte, SEGUROS DEL ESTADO, pidió «revocar en todas sus partes la sentencia apelada» y condenar en costas a la

demandada.

Siguiendo el criterio fijado por la Sala, y con fundamento en el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, la Sala no impondrá condena en costas en ninguna instancia, en la medida en que no fueron probadas.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar dispone:

Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, se fija como sanción por devolución improcedente, la liquidada en la parte considerativa de la presente providencia.

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ