



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., abril cinco (5) de dos mil dieciocho (2018)

Radicación: 760012333000201200430-01 (21873)
Demandante: RESTREPO & LONDOÑO ASESORES TRIBUTARIOS Y JURIDICOS S.A.
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema: CONDENA EN COSTAS. DEBEN HABERSE CAUSADO Y ESTAR PROBADAS EN EL EXPEDIENTE

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia proferida dentro de la audiencia inicial celebrada el 16 de abril de 2015, por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que dispuso:

"1.- DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- 1.1. Resolución sanción No. 052412011000544 del 2 de agosto de 2011, por medio de la cual la DIAN impuso a la sociedad Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A. una sanción por devolución improcedente en la suma de \$80.781.000.
- 1.2. Resolución No. 052362012000008 del 24 de julio de 2012 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución anterior.

2.- DECLARAR que Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A. no es sujeto pasivo de la sanción impuesta por la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

3.- CONDENAR en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, **LIQUÍDENSE** por la Secretaría de la Corporación. Conforme el Acuerdo 1887 de 2003 emanado de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se fijarán como agencias en derecho el uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1. El 20 de marzo de 2009, la demandante solicitó devolución del saldo a favor por valor de \$159.907.000, liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 2008.¹

1.2. El 30 de marzo de 2009 la Dirección Seccional mediante Resolución No. 610 procedió a compensar \$38.322.000 y devolver \$121.585.000.²

1.3. El 11 de febrero de 2011, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000016, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 2008, determinando un saldo a favor de \$79.126.000,³ acto confirmado por medio de la Resolución No. 052362012000001 de 31 de enero de 2012.⁴

1.4. El 17 de mayo de 2011, la DIAN profirió el Pliego de Cargos No. 052382011000170, proponiendo la imposición de la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del E.T., solicitando el reintegro de \$80.781.000, más los intereses moratorios, aumentados en un 50%.⁵

1.6. La DIAN profirió la Resolución Sanción No. 052412011000544 por medio de la cual impuso a la demandante sanción por

¹ Fl. 92 c.a.

² Fl. 37 c.a.

³ Fls. 10-22 c.a.

⁴ Fl. 6 c.p.

⁵ Fls. 36-38 c.a.

devolución improcedente, en la forma propuesta en el pliego de cargos.⁶ Acto confirmado por medio de la Resolución No. 052362012000008 de 24 de julio de 2012.⁷

2. Pretensiones

Las pretensiones de la **demanda** son las siguientes:

"1. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- Resolución sanción No. 052412011000544 del 2 de agosto de 2011, Impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali.*
- Resolución No. 052362012000008 de 24 de julio de 2012, mediante la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra Resolución Sanción No. 052412011000544 del 2 de agosto de 2011.*

2. Que como consecuencia de la anterior declaratoria. RESTABLECER EN SU DERECHO a la sociedad RESTREPO & LONDOÑO ASESORES TRIBUTARIOS Y JURÍDICOS S.A., NIT. 805.012.419-4, disponiendo que la declaración de la renta del año 2008, quedó en firme, que no procede modificar el saldo a favor determinado por la suma de \$159.907.000 y que la sociedad no está obligada a pagar mayores impuestos ni sanciones por el año gravable de 2008.

3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a LA NACIÓN – Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali."

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 95 de la Constitución Política, 5 al 17 del Código Contencioso Administrativo y, 670 y 687 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

El origen de la sanción por devolución improcedente, fue el rechazo de los costos y deducciones (servicio de asesoría contable y tributaria) registrados en la declaración privada, por no reconocer la

⁶ Fls. 71-77 c.p.

⁷ Fls. 9-23 c.p.

DIAN la prestación de servicios que ASCENDIS S.A. le efectuó a la demandante, con argumentos inaplicables.

3.1. Improcedencia de la sanción

Para que proceda la sanción por devolución improcedente se requiere que la Jurisdicción se haya pronunciado cuando se acuda a esa instancia, solo en ese momento la DIAN puede imponer ese tipo de sanciones, de lo contrario se estaría expidiendo un acto ilegal que violaría el debido proceso y el derecho de defensa.

Como quiera que la sanción impuesta surgió como consecuencia de la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 150642011000016 de 11 de febrero de 2011 confirmada por la Resolución No. 052362012000001 de 31 de enero de 2012, no estaban aún ejecutoriados los actos de determinación, porque dentro del término de caducidad se interpuso demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra esos actos.

Y si bien el artículo 670 del E.T. permite a la Administración iniciar el proceso sancionatorio por devolución improcedente, sin tener certeza si le asiste razón a la DIAN sobre las sumas pretendidas, este proceso depende de la decisión que tome la misma Administración o la Justicia Contencioso Administrativa, respecto a la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Los anteriores argumentos están respaldados por la jurisprudencia⁸, criterios que establecen que dada la improcedencia de la modificación de la liquidación privada no es válida la sanción por devolución improcedente.

⁸ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de junio de 2005, Exp. 14285, de 9 de noviembre de 2006, Exp. 15390 C.P. Ligia López Díaz.

3.2. Aplicabilidad del principio de prejudicialidad administrativa

En el presente proceso se debió esperar a que se decidiera el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, para proferir el pliego de cargos y la resolución sanción, toda vez que la sanción depende de la decisión que se tome en esos actos.

Como ese procedimiento no se llevó a cabo, la sanción no puede producir efectos jurídicos por desconocer la Constitución y la Ley, lo que hace que sean nulos los actos sancionatorios.

En consecuencia, no es válido el desconocimiento del principio de prejudicialidad previsto en el artículo 170 del C.P.C. y de obligatorio cumplimiento dentro del procedimiento administrativo, en consonancia con el artículo 29 de la Constitución Política y la Circular DIAN 175 de 2001.

4. Oposición

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda.

Propuso la excepción de falta de congruencia entre el concepto de la violación y las pretensiones de la demanda, por cuanto la parte actora expone dentro del concepto de la violación los mismos argumentos que esbozó y discutió con ocasión de la demanda presentada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, contra la liquidación oficial de revisión.

4.1. El artículo 670 del E.T., dispone como requisito para imponer la sanción, que proceda la devolución y/o compensación y que se hubiere notificado liquidación oficial de revisión dentro de un proceso de determinación que modifique o rechace el saldo a favor,

sin exigir que esta actuación esté en firme o ejecutoriada, por lo que este hecho no afecta su validez.

Con la imposición de la sanción no se desconocen los principios que ampara la Constitución Política, el Código Contencioso Administrativo, y los que refiere la Circular DIAN No. 175 de 2001, toda vez que el proceso de determinación y el de imposición de la sanción por devolución improcedente son independientes, porque sus objetos son disimiles y frente a cada uno se agotan de manera separada las etapas.

De acuerdo con el artículo 670 del E.T. la sanción debe ser impuesta dentro del término de 2 años, contados a partir de la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión, la norma no hace referencia a la firmeza del acto oficial como requisito previo para imponer la sanción.

La actuación de la Administración se ajustó a la ley, además queda desvirtuada la solicitud de prejudicialidad, pues no se requiere suspender el proceso en la jurisdicción, ya que el trámite de la imposición de la sanción es independiente al del impuesto en discusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia proferida en audiencia inicial celebrada el 16 de abril de 2015, declaró la nulidad de los actos demandados, y condenó en costas y agencias en derecho a la demandada, por las siguientes razones:

En el expediente no obra constancia de la notificación de la liquidación oficial de revisión expedida el 11 de febrero de 2011, sin embargo, la resolución sanción fue notificada el 23 de agosto de ese año, es decir, que fue proferida dentro los dos años que exige el artículo 670 del E.T.

Teniendo en cuenta que mediante sentencia de segunda instancia de 15 de agosto de 2013, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, confirmó la sentencia del Juzgado Séptimo Administrativo de Cali que declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la liquidación privada presentada por la sociedad para el año 2008, dicho acto administrativo dejó de hacer parte del mundo jurídico, perdió su validez, por lo que la actora obró conforme a derecho y no debe reintegrar suma alguna.

Como quiera que las Resoluciones Nos. 052412011000544 del 2 de agosto de 2011 y 052362012000008 de 24 de julio de 2012, fueron expedidas como consecuencia de la liquidación oficial de revisión emitida en contra de la demandante y declaradas nulas por esa jurisdicción, en consecuencia, los actos demandados por sanción improcedente adolecen de nulidad, por haber desaparecido el fundamento jurídico de su creación.

Condenó en costas a la parte vencida en los términos del artículo 188 del CPCA, que deberían ser liquidadas por la secretaría de la Corporación conforme lo disponen los artículos 365 y 366 del CGP. A su vez de conformidad con el Acuerdo 1887 de 2003 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, fijó como agencias en derecho el uno por ciento del valor de las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpuso recurso de apelación, con los siguientes argumentos:

No está de acuerdo con la condena en costas y las agencias en derecho, por cuanto el artículo 188 del CPACA, al referirse a la

condena en costas, hace una salvedad en los procesos que se ventile un interés público.

El Estado por medio de sus órganos en particular la DIAN, tiene como objetivo prevenir y controlar conductas que lesionan o pongan en peligro el interés general, que en este caso se manifiesta en la tributación; el funcionamiento del Estado, depende en gran parte de los recursos para financiar los proyectos y gastos que le permitan cumplir con sus fines.

Por lo expuesto, los asuntos tributarios son de interés público y, por lo mismo, la DIAN no debe ser condenada en costas por exclusión expresa de la norma. Además, la Administración actuó ajustada al debido proceso.

Así mismo, no procede la condena en costas de manera objetiva porque implicaría violar el espíritu de justicia, en la medida que los actos administrativos se expidieron en cumplimiento de la función administrativa de fiscalización, liquidación y discusión en búsqueda de la determinación correcta de los impuestos, por lo que no hay fundamento para su imposición ya que la Administración actuó en cumplimiento de la ley.

De otra parte, para que proceda la condena en costas debe demostrarse que en la actuación procesal se incurrió en conductas dilatorias o temerarias y en este caso no se presentaron esas conductas.

Finalmente de acuerdo con el numeral 8 del artículo 365 del CGP, solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación, circunstancias que no están probadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público, guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES

1. Problema Jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si en el presente asunto procede la condena en costas en contra de la UAE - DIAN, en consideración de su actuación en sede administrativa.

2. La condena en costas a la luz del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA- Reiteración jurisprudencial⁹

2.1. En el presente asunto, resulta aplicable el artículo 188 del CPACA, que es del siguiente tenor literal:

ARTÍCULO 188. CONDENA EN COSTAS. *Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.*

El artículo 361 del Código General del Proceso [en adelante CGP] dispone que *“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”*

⁹ Sentencia de 6 de julio de 2016, Exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

2.2. Conforme con la norma transcrita, la regla general es que en los procesos de conocimiento de esta jurisdicción, en la sentencia, se dispondrá sobre la condena en costas.

Esta regla no se aplica para los procesos en los que se ventile un interés público, es decir, que no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas.

En este sentido se debe entender el alcance de la expresión "procesos en que se ventile un interés público" y no como lo interpretó la UAE - DIAN, porque, se debe tener presente que esta disposición no pretendió hacer distinción alguna entre las partes intervinientes en el proceso y volver al criterio previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo¹⁰ [prohibición de condena en costas al Estado], antes de la modificación introducida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998¹¹ [condena en costas a las partes, sin distinción alguna, con un criterio subjetivo].

Es oportuno recordar que la Corte Constitucional¹², al estudiar el tema de la exención de condena en agencias en derecho a favor de la Nación y las entidades territoriales previstas en el artículo 1, numeral 198 del Decreto 2282 de 1989, se refirió a las prerrogativas públicas en la Constitución Política en los siguientes términos:

¹⁰ **ARTICULO 171. CONDENA EN COSTAS.** *En todos los procesos, con excepción de los de nulidad y de los electorales habrá condena en costas para el litigante particular vencido en el proceso, incidente o recurso, en los términos del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.*

¹¹ **Artículo 55.** *Condena en costas.* El artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, quedará así:
"Artículo 171. Condena en costas. En todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el Juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil."

¹² Cfr. la sentencia C-539/99, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en la que se declaró exequible el inciso 2º del numeral 1º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil (modificado por el numeral 198 del artículo 1º del Decreto 2282 de 1989), salvo las expresiones "agencias en derecho, ni" y "las intendencias y las comisarias" que se declaran inexecutable.

[...] la legitimidad de un privilegio público depende de que éste pueda ser adscrito al cumplimiento o la satisfacción de alguna de las finalidades que la Carta Política le ha confiado al Estado. Adicionalmente, la específica configuración - usualmente legal - que adopte la prerrogativa pública de que se trate debe adecuarse a los postulados del principio constitucional de proporcionalidad (C.P., artículo 5º), según el cual ésta deba ser útil y necesaria respecto de la finalidad que persigue y no comprometa bienes constitucionales más importantes que los que busca promocionar o proteger.

Y al realizar el estudio del juicio de proporcionalidad de la exención de condena en agencias en derecho¹³, la Corte expuso lo siguiente:

[...]

Más arriba en esta sentencia se estudió que a la exención de condena en costas a favor de ciertas entidades públicas le ha sido atribuida la finalidad de conceder un privilegio a esos entes estatales por el hecho de serlo, es decir, en razón de su "peculiar personalidad", de su "personalidad pública" o por la garantía del "interés general" que, a los mismos, corresponde cumplir. Aparte de estas finalidades, no ha sido avanzado un fin alternativo directamente comprometido con el cumplimiento de alguno de los objetivos específicos que la Constitución adscribe al Estado. [...] En principio parecería que nada, distinto al hecho de que la parte vencida es el propio Estado, sirve para explicar la excepción estudiada.

En opinión de la Corte, según lo visto en párrafos anteriores, estas finalidades son contrarias al esquema axiológico que encuadra el ejercicio del poder público establecido en la Carta Política (v. supra) y, por tanto, carecen de toda legitimidad.

[...]

28. Podría alegarse que la finalidad de la norma que se estudia es la de proteger los recursos fiscales de las entidades públicas. Ciertamente, la mencionada disposición restringe los costos y expensas de las mencionadas entidades cuando resulten vencidas en un proceso judicial.

[...] No obstante, como fue expuesto en una parte anterior de esta providencia, no basta con que una norma que establece una diferencia de trato persiga una finalidad legítima para que, por ese sólo hecho, se justifique la afectación del principio de igualdad. Adicionalmente se requiere que la norma sea verdaderamente útil, necesaria y proporcionada respecto de la respectiva finalidad.

La medida en cuestión es útil para salvaguardar los recursos fiscales pues evita que las entidades públicas deban pagar las expensas en derecho de la parte que las venció en un proceso judicial. No obstante, en cuanto se refiere al estudio de su

¹³ *Ib.*

necesariedad, constata la Corte que existen otro tipo de medidas, menos costosas en términos del principio de igualdad y más acordes con las normas constitucionales, para alcanzar similares objetivos. Así por ejemplo, puede acudirse a la ya mencionada figura del llamamiento en garantía, de manera tal que el servidor público causante del daño que originó la condena judicial, le reintegre al Estado, al menos una parte de lo que este debió pagar.

Pero incluso si llegare a sostenerse que la medida es necesaria para proteger los recursos públicos, lo cierto es que es absolutamente desproporcionada. Como fue estudiado con anterioridad, la disposición parcialmente cuestionada consagra un tratamiento desigual para las partes procesales y crea un desequilibrio notorio en la distribución de las cargas públicas sin que lo anterior pueda justificarse en la protección de los recursos fiscales. Es cierto que el patrimonio público debe protegerse contra gastos inocuos, innecesarios o inútiles, pero ninguno de estos adjetivos puede predicarse del pago de las expensas que una persona tuvo que asumir por causa de una acción u omisión ilegítima de la propia administración. En estas circunstancias, el pago de las agencias en derecho está destinado a restablecer la equidad perdida por causa del Estado y no constituye una dádiva o un privilegio a favor de quien tuvo que acudir a un proceso para defender sus derechos o intereses.

Si el legislador considera importante evitar ciertos gastos – como el pago de las agencias en derecho de la parte que ha vencido en un juicio contra las entidades públicas mencionadas –, no puede hacerlo obligando a quien ha resultado lesionado por culpa del Estado a asumir la correspondiente carga. Si ello se permitiera, se estaría aceptando que la sociedad entera se beneficie de una carga impuesta a una persona que, adicionalmente, ha sido víctima de una actuación u omisión ilegítima por parte del Estado. En suma, el sujeto que ha sufrido una lesión por causa de las autoridades públicas debe asumir integralmente una carga económica que de otra manera no hubiera tenido que soportar, a fin de beneficiar a la comunidad. Lo anterior vulnera abiertamente el principio de distribución equitativa de las cargas públicas y, en consecuencia, el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta.

[...]

2.3. Con base en esos mismos argumentos, puede concluirse que no le asiste la razón a la UAE - DIAN, al interpretar que por el solo hecho de estar implícito el interés público en la gestión de recaudo de los tributos, necesariamente se le deba exonerar de la condena en costas.

2.4. Por otra parte, se observa que el artículo 188 del CPACA hace remisión al Código de Procedimiento Civil para la liquidación y ejecución de la condena en costas, remisión que debe entenderse,

en la actualidad, al Código General del Proceso, que por remisión expresa¹⁴ o por analogía¹⁵ regula la actividad procesal en los procesos contencioso administrativos, en aquellos temas no contemplados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –CPACA–.

2.5. El artículo 365 del CGP, señala que en los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

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

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2.- La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3.- En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4.- Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5.- En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6.- Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7.- Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8.- Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

¹⁴ El artículo 306 del CPACA prevé: "**ASPECTOS NO REGULADOS.** En los aspectos no contemplados en este Código se seguirá el Código de Procedimiento Civil en lo que sea compatible con la naturaleza de los procesos y actuaciones que correspondan a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo".

¹⁵ El artículo 8 de la Ley 153 de 1887 dispone: "[c]uando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho".

9.- *Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.*

2.6. Respecto de la condena en costas a la luz del Código General del Proceso¹⁶, la Corte Constitucional ha dicho lo siguiente:

*5.1.8 La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365¹⁷. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366¹⁸, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, **siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.** De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra.* (Subraya y negrilla de la Sala).

2.7. Conforme con el pronunciamiento de la Corte Constitucional, la condena en costas, en los términos previstos en el artículo 365 del CGP, surge de la derrota de una parte en el proceso o de la decisión desfavorable del recurso interpuesto.

Es decir, la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable, lo que deja en evidencia el criterio objetivo adoptado por el ordenamiento procesal civil.

Lo que no obsta para que se exija "*prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley*".

¹⁶ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el parágrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

¹⁷ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

¹⁸ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

2.8. Esta Sección de manera reiterada ha dicho que la regla que impone la condena en costas [regla nro. 1, 3, 4 y 5) «“debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”** »¹⁹ (Negrilla original).

2.9. En efecto, para la Sala, atendiendo el tenor literal del 365 del CGP, en principio, la parte vencida en el proceso o en el recurso “tendría que ser condenada a pagar las costas de ambas instancias”. “Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas²⁰, es decir, se reconoce como requisito específico para que haya lugar a la condena en costas que efectivamente se hayan causado y que la parte interesada haya aportado los medios de prueba idóneos que acrediten tal hecho.

2.10. En otras palabras, conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas previstas en la norma en cita, dentro de las que se encuentra la número ocho (8) que prevé que “[s]olo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

2.11. En el caso *sub examine*, en la sentencia de primera instancia se le dio la razón a la parte demandante, es decir, en principio, la parte vencida [UAE - DIAN] tendría que ser condenada en costas [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho], en ambas

¹⁹ Cfr. las sentencias del 19 de mayo de 2016, radicados Nros. 20616 y 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en las que se reiteró el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En este mismo sentido se encuentran las sentencias del 25 de abril del 2016, radicados Nros. 20670 y 20384, del 10 de marzo de 2016, radicado Nro. 20385, del 18 de febrero de 2016, radicado Nro. 20703 y del 8 de febrero de 2016, radicado Nro. 20875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 2 de diciembre de 2015, radicado Nro. 20215, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de octubre de 2015, radicado Nro. 21360, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁰ Cfr. la sentencia del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

instancias pero, como en el expediente no obra prueba que acredite que las costas reclamadas se causaron, no procede esta condena.

Por lo anterior, la Sala revocara el numeral tercero en cuanto condenó en costas a la parte demandada, en lo demás confirma la sentencia apelada.

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

FALLA

1.- Por las razones expuestas, se **REVOCA** el numeral tercero de la sentencia del 16 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en su lugar: **Se niega la condena en costas.**

2.- CONFÍRMASE la sentencia apelada en lo demás.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ