



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2013-00079-01 (**22386**)
Demandante: COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN

Tema: Condena en costas

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto, mediante apoderada judicial, por la parte demandada¹ contra la sentencia del 24 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso lo siguiente:

¹ Fls. 213 a 217 c.p.

«1. DECLARAR infundada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa de la Compañía Mundial de Seguros S.A.

2. 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.

3. Consecuencialmente con lo anterior, **DECLARAR** que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debe abstenerse de hacer efectiva la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. C-100004958 con vigencia del 19 de marzo de 2009 al 19 de abril de 2011 emitida por la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A., por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

4. CONDENAR en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de la Corporación. En consecuencia, **FIJAR** como **AGENCIAS EN DERECHO** el uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo establecido en el artículo 6º del Acuerdo 1887 de 2003.

(...)>

ANTECEDENTES

El 20 de marzo de 2009, la sociedad Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A. presentó ante la Dian solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor por la suma de \$159.907.000, liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 2008², para lo cual allegó póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. C-100004958,

² Fls. 37 y 92 c.a.2

expedida por la Compañía Mundial de Seguros S.A., con vigencia del 19 de marzo de 2009 al 19 de abril de 2011³.

El 30 de marzo de 2009, la G.I.T. de Devoluciones de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali mediante Resolución No. 610 procedió a compensar \$38.322.000 y devolver \$121.585.000⁴.

El 11 de febrero de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, previo emplazamiento para corregir y requerimiento especial, 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 \$79.126.000⁵.

Contra el anterior acto la Compañía Mundial de Seguros S.A., interpuso recurso de reconsideración⁶, el cual fue decidido por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la Resolución No. 052362012000001 de 31 de enero de 2012, confirmando la liquidación oficial⁷.

El 17 de mayo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización profirió el Pliego de Cargos No. 052382011000170, en el que propuso la imposición de la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, el reintegro de \$80.781.000, más los intereses moratorios, aumentados en un

³ Fls 247 a 249 c.a. 1

⁴ Fls. 37 c.a. y 92 c.a. 2

⁵ Fls. 253 a 265 c.a.1

⁶ Fls. 268 a 279 c.a.1.

⁷ Fl. 361 a 377 c.a.1

50%⁸. Por escrito radicado el 2 de junio de 2011, la sociedad Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A. dio respuesta al pliego de cargos⁹.

La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali profirió la Resolución Sanción No. 052412011000544 de 2 de agosto de 2011, por medio de la cual impuso a la sociedad Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A. sanción por devolución improcedente, en la forma propuesta en el pliego de cargos y *ordenó hacer efectiva la Póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. C-100004958 expedida por la Compañía Mundial de Seguros*¹⁰.

La sociedad Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A. y la Compañía Mundial de Seguros S.A.¹¹, interpusieron recursos de reconsideración contra la resolución sanción, que fueron decididos por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, a través de la Resolución No. 052362012000008 de 24 de julio de 2012, confirmando la resolución sanción¹².

DEMANDA

⁸ Fls. 36 a 38 c.a.2

⁹ Fls. 39 a 84 c.a. 2

¹⁰ Fls. 91 a 97 c.a.2

¹¹ Fls. 104 a 150 y 163 a 171 c.a. 2

¹² Fls. 189 a 203 c.a.2

La COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S. A., mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

«3.1. Que se declare la nulidad parcial de la Resolución Sanción por Improcedencia en la Devolución No. 052412011000544 del 2 de agosto de 2011, practicada a cargo de RESTREPO & LONDOÑO ASESORES TRIBUTARIOS Y JURÍDICOS S.A., por concepto del Impuesto sobre la Renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, en el aparte siguiente que afecta a la Compañía Mundial de Seguros S.A., y de la Resolución de Fallo No. 052362012000008 del 24 de julio de 2012 dictada por la Dirección de Gestión Jurídica de la misma Dirección, de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, mediante la cual se decidió el recurso gubernativo interpuesto en contra de la anterior Resolución, confirmándola.

La nulidad demandada debe recaer solamente sobre aquellos apartes del acto administrativo en los cuales se pretende la vinculación de la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. como "solidaria responsable" y se ordena la efectividad de la póliza de garantía otorgada al contribuyente garantizado, y, en concreto del párrafo final de la página 4ª, del ANEXO, que dispone lo siguiente:

"Por las razones expuestas en la parte motiva de este acto administrativo, se ordena la efectividad de la Póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. C-100004958 expedida por la Compañía Mundial de Seguros, NIT 860.037.013-6, constituida por la sociedad RESTREPO & LONDOÑO ASESORES TRIBUTARIOS Y JURÍDICOS S.A. NIT 805.012.419-4, la cual garantizó entre otras, la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor de la Declaración de renta y Complementarios correspondiente al año gravable de 2008, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7º del Decreto reglamentario 1000 de 1997, efectividad que se hace por el valor asegurado de CIENTO CINCUENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS SIETE MIL PESOS MCTE (159.907.000)."

3.2. Igualmente, se declare nula la Resolución NO. 052362012000008 del 24 de julio de 2012 dictada por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se decidió el recurso gubernativo en contra de la anterior Resolución confirmándola, con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda.

Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad demandante, ordenando a la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, abstenerse de exigir a la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. el reintegro de la suma presuntamente devuelta y/o compensada al contribuyente garantizado por valor de ochenta millones setecientos ochenta y un mil pesos m/cte. (\$80.781.000) con intereses aumentados un cincuenta por ciento (50%) como sanción determinada a cargo de la firma garantizada, por concepto del impuesto sobre la Renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008, y mucho menos, el valor asegurado de CIENTO CINCUENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS SIETE MIL PESOS MCTE (\$159.907.000) pues todo él no fue declarado improcedente.

3.3. Solicito que se condene en costas a la parte demandada, en el evento de que las anteriores pretensiones sean favorables a mi poderdante».

La actora invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 565, 569, 570, 638, 670, 720, 722, 726, 734 y 860 del Estatuto Tributario
- Artículo 28 del Decreto 1372 de 1992
- Artículo 72 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se resume así:

1. Violación del artículo 29 de la Constitución Política

Indicó que a la Compañía Mundial de Seguros S.A. se le desconocieron los derechos fundamentales al debido proceso y defensa por no notificarle el requerimiento especial, omitir tramitar y decidir el recurso de reconsideración, no dar traslado del pliego de cargos, pues la entidad optó por notificarle la resolución sanción,

acto en el cual se configuran las consecuencias derivadas del acto liquidatorio en la contribuyente, que no sufre el trámite previo, con el fin de *«asegurar a la garante su derecho de defensa mediante el trámite y decisión de la acción gubernativa»*.

2. Violación del artículo 860 del Estatuto Tributario

Reiteró que a la compañía no se le notificó el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión practicada a la sociedad garantizada, acto que según el inciso segundo del artículo 860 del E.T. debió notificarse a la firma garante, igualmente, el recurso de reconsideración interpuesto por la aseguradora contra la liquidación oficial tampoco fue tramitado y decidido, lo cual constituye una inobservancia del debido proceso e incide en la validez de la resolución sanción.

Recordó que la Corte Constitucional¹³ ha señalado que la vinculación del deudor solidario debe hacerse bajo las mismas condiciones del deudor principal, desde el acto liquidatorio, por lo que se transgredió el derecho de defensa y el debido proceso a la actora.

Agregó que de acuerdo con lo previsto en los incisos 1 y 2 del artículo 860 del E.T., la garantía otorgada solamente puede cubrir el monto objeto de devolución y el garante únicamente puede ser responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto

¹³ Sentencia C-1201 de 2003. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

de la sanción por improcedencia de la devolución, disposición transgredida porque en el acto demandado no se decidió la petición de la aseguradora, para que se precisara el valor por el cual se le responsabilizaba.

Propuso la excepción de inconstitucionalidad del inciso 2 del artículo 860 ibídem, en cuanto *«impone a la garante de devoluciones de impuestos cargas no comprendidas dentro de la garantía»*, como cambiarla de garante a codeudora, así como de responsabilizarla por la sanción de improcedencia de la devolución y los intereses de mora incrementados en un 50%.

3. Violación de los artículos 565, 569, 570, 670, 720, 722, 726, 732 y 734 del Estatuto Tributario y 28 del Decreto 1372 de 1992

Concretó la vulneración de las invocadas disposiciones en que la DIAN no notificó a la Compañía Mundial de Seguros S.A., ni en forma personal, ni por correo, el pliego de cargos, además, se negó a tramitar debidamente el recurso de reconsideración interpuesto por la garante y, no decidió en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sobre el límite de la cuantía de la responsabilidad, toda vez que la garantía solo comprende el monto objeto de devolución y la sanción por improcedencia de la devolución.

4. Violación de los artículos 638 y 670 del Estatuto Tributario

Expuso que el acto que origina la resolución sanción es la liquidación oficial de revisión y que para su validez se deben garantizar las formalidades procesales, no solamente con respecto al contribuyente sino también al garante y, en el presente caso, el requerimiento especial oficial no le fue notificado y, por ello, no pudo dar respuesta, razón por la cual no puede servir de fundamento fáctico válido con respecto a la aseguradora para la resolución sanción.

Agregó que tampoco se cumplió el traslado del pliego de cargos, por lo cual no se observó el procedimiento sancionatorio y el debido proceso.

OPOSICIÓN

La demandada, a través de apoderada judicial, contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación¹⁴:

Propuso la excepción de inepta demanda por falta de legitimación en la causa por activa, pues la compañía aseguradora no está llamada a demandar los actos proferidos en contra de Restrepo & Londoño, por no ser el afectado directo y, el hecho de servir de garante en el proceso de devolución, conlleva *«el riesgo de responder en un momento dado»*.

¹⁴ Fls. 80 a 87 c.p.

Indicó que el requerimiento especial no se notificó a la Compañía de Seguros en razón a que tal notificación es obligatoria para el contribuyente responsable del tributo, e igual ocurre con el pliego de cargos.

Anotó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se tuvieron en cuenta los argumentos de la Compañía Mundial de Seguros, y en la parte final del acto se indicó que frente a las inconformidades de la aseguradora *«en calidad de "responsable solidario" este Despacho estima que guardan relación con las inconformidades discutidas por la sociedad contribuyente investigada, por tanto debe remitirse a las consideraciones antes expuestas»*, con lo cual fueron atendidas las argumentaciones de la compañía, siendo cuestión distinta que no se compartan.

Expuso que no se violó el debido proceso de la demandante, ya que el titular de los derechos y sobre quien recaen los actos administrativos es la sociedad Restrepo y Londoño, mientras que la Compañía Mundial de Seguros S.A. ostenta la calidad de garante y, por ende, responsable solidario.

AUDIENCIA INICIAL

El 8 de agosto de 2013 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁵. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y la excepción propuesta se resolverá en la sentencia, no se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en sentencia del 24 de noviembre de 2015 declaró infundada la excepción propuesta por la parte demandada, anuló los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la DIAN debe abstenerse de hacer efectiva la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. C-100004958 con vigencia del 19 de marzo de 2009 al 19 de abril de 2011, expedida por la Compañía Mundial de Seguros S.A., y condenó en costas a la DIAN, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Respecto a la excepción de inepta demanda por falta de legitimación en la causa por activa de la Compañía Mundial de Seguros S.A., expresó que frente a los actos que imponen sanción por devolución improcedente en los que se acompaña garantía de

¹⁵ Fls. 116 a 129 c.p.

cumplimiento a favor de la Nación, es aceptable que la aseguradora ejerza el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ya que es ella quien expide la póliza y garantiza el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente, subrogándose en las facultades del contribuyente, máxime que en el caso la aseguradora intervino en el trámite administrativo.

Con apoyo en jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁶, indicó que pese a que el procedimiento sancionatorio es autónomo e independiente del de determinación oficial del impuesto, la imposición de la sanción depende de la liquidación efectuada por la Administración.

Puntualizó que como las resoluciones sancionatoria y confirmatoria fueron expedidas como consecuencia de la liquidación oficial de revisión proferida en contra de la sociedad contribuyente, que fue anulada por la jurisdicción, resulta claro que los actos demandados *«adolecen de nulidad, por haber desaparecido el fundamento jurídico de su creación»*.

Finalmente condenó a la parte vencida en el proceso al pago de costas en esa instancia, *«las cuales serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación de conformidad con lo establecido en los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso»* y, fijó como agencias en derecho el 1% del valor de las pretensiones.

¹⁶ Sentencia de 30 de abril de 2014, Exp. 19197, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada formuló recurso de apelación¹⁷, el cual sustentó con fundamento en los siguientes argumentos:

Cuestionó la condena en costas y las agencias en derecho impuestas, por cuanto el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, al referirse a la condena en costas, hace una salvedad en los procesos que se ventile un interés público.

Resaltó que 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, que es de interés público y, por lo mismo, no debe ser condenada en costas por exclusión expresa de la norma. Además, la Administración actuó ajustada al debido proceso.

Alegó que 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

¹⁷ Fls. 213 a 217 c.p.

de la determinación correcta de los impuestos, por lo que no hay fundamento para su imposición, al actuar en cumplimiento de la ley.

Agregó que 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.

Concluyó que de acuerdo con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, 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

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si es procedente la condena en costas impuesta por el *a quo* a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

La condena en costas. Reiteración jurisprudencial¹⁸

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el recurso de apelación alega que no es procedente la condena en costas y agencias en derecho impuesta por el *a quo*, por cuanto en el proceso se ventila un interés público, los actos demandados se expidieron en cumplimiento de la ley, además de no estar demostrado que en la actuación procesal se incurrió en conductas dilatorias o temerarias y, porque no están probadas.

Conforme con lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en armonía con el artículo 361 del Código General del Proceso, las sentencias proferidas en los procesos contencioso administrativos deben disponer sobre la condena en costas (*integrada por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho*), salvo en los «procesos en que se ventile un interés público».

¹⁸ Sentencia de 6 de julio de 2016, **Exp. 20486**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias de 30 de agosto de 2016, Exp. 20508, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 9 de marzo de 2017, Exp. 21718, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E); de 26 de julio de 2017, Exp. 20647, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (E); de 6 de septiembre de 2017, Exp. 21133, de 20 de septiembre de 2017, Exp. 20650 y de 25 de septiembre de 2017, Exp. 20650 C.P. Dr. Milton Chaves García y de 5 de abril de 2018, **Exp. 21873**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez Actor Restrepo & Londoño Asesores Tributarios y Jurídicos S.A.

Respecto al alcance de la expresión «procesos en que se ventile un interés público», en la sentencia que se reitera¹⁹, la Sala precisó que está referida a que «**no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas**» y que, a diferencia de lo interpretado por la DIAN, se debe tener presente que esta disposición no pretendió hacer distinción entre las partes intervinientes en el proceso y volver al criterio previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo²⁰ (*prohibición de condena en costas al Estado*), antes de la modificación introducida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998²¹ (*condena en costas a las partes, sin distinción alguna, con un criterio subjetivo*).

En la mencionada providencia, frente a la exención de condena en agencias en derecho, la Sala precisó:

«Es oportuno recordar que la Corte Constitucional²², 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:

[...] 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 -

¹⁹ Sentencia de 6 de julio de 2016, Exp. 20486, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²⁰ "**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".

²¹ **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."

²² Cfr. la sentencia C-539/99, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en la que se declaró exequible el inciso 2° del numeral 1° del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil (modificado por el numeral 198 del artículo 1° del Decreto 2282 de 1989), salvo las expresiones "agencias en derecho, ni" y "las intendencias y las comisarias" que se declaran inexecutable.

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 derecho²³, 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

²³ *Ib.*

judicial. No obstante, en cuanto se refiere al estudio de su necesidad, 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.** (Destacado fuera de texto)

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.

[...]

Concluyó la Sala que no le asiste razón a la 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 debe exonerar de la condena en costas.

En ese contexto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no está exonerada de la condena en costas por el hecho de considerar que los asuntos tributarios son de interés público, pues *«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»*, como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia parcialmente transcrita por la Sala, que en esta oportunidad se reitera.

Conforme con el artículo 365 del Código General del Proceso²⁴, las reglas para la determinación de la condena en costas, son las siguientes:

«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.

²⁴ Aplicable por remisión del artículo 188 del CPACA., para la liquidación y ejecución de la condena en costas.

(...)

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

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». (Destaca fuera de texto).*

La Corte Constitucional²⁵ se refirió a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, en los siguientes términos:

«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 365²⁶. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366²⁷, 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 destaca la Sala).

Acorde con el pronunciamiento transcrito, 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, pero ello no es óbice para que se exija «*prueba de su existencia, de su*

²⁵ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo 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.

²⁶ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

²⁷ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley», como lo expresó la Sección en la sentencia que se reitera.

En el caso se presenta la circunstancia descrita en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, toda vez que el Tribunal accedió a las pretensiones de la parte demandante, por lo que en principio la parte vencida (DIAN) tendría que ser condenada a pagar las costas.

Sin embargo, la Sala ha precisado que esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, conforme con la cual *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»²⁸.*

En esas condiciones se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo de la entidad demandada.

Por lo expuesto, la Sala revocará el numeral cuarto de la sentencia apelada y, en su lugar, negará la condena en costas. En lo demás, se confirmará.

²⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE el numeral cuarto de la sentencia del 24 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

***4. NIÉGASE** la condena en costas a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.*

SEGUNDO.- En lo demás, confírmase la sentencia apelada.

TERCERO.- Acéptase la renuncia presentada por la doctora Clara Patricia Quintero Garay, como apoderada de la DIAN (folio 306 del c.p.), y reconócese personería para actuar al doctor Herman Antonio González Castro, en representación de la entidad demandada, de conformidad con el poder que obra en el folio 312 del c.p.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ