

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00295-01 (23289)
Demandante: SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Sanción por devolución improcedente- IVA bimestre 2º
del año gravable 2009

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 16 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales 14-43-101000555 el 26 de agosto de 2009, mediante el cual se aseguró a la empresa COEXFER LTDA por \$266.651.000, para solicitar la devolución originada en el impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2009 a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- ².

El 28 de mayo de 2009, COEXFER LTDA presentó corrección de la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2009, mediante formulario 3007630885185 con saldo a favor de 266.413.000 y saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación de \$266.413.000

Por medio de formulario 3007632684119 el 2 de septiembre de 2009 COEXFER LTDA, presentó segunda corrección de la declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al segundo bimestre del año

¹ Folios 192 a 217 del c.p.

² Folio 75 del c.p.

2009 con saldo a favor de \$265.777.000 y saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación de \$265.777³.

El 10 de septiembre de 2013 la DIAN emitió la Resolución Sanción 322412013000650, por medio de la cual, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá impuso sanción por improcedencia en devoluciones y/o compensaciones a la empresa COEXFER LTDA, que después fue notificada el 12 de septiembre de 2013 a la demandante⁴.

El 18 de octubre de 2013, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción antes mencionada⁵, resuelto mediante la Resolución 900.244 de 10 de septiembre de 2014, que confirmó el acto recurrido.⁶

DEMANDA

SEGUROS DEL ESTADO S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:⁷

1. Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 322412013000650 del 10 de septiembre de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

2. Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 900.244 del 10 de septiembre de 2014, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 25 de septiembre de 2014 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción No. 322412013000650 del 10 de septiembre de 2013.

3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare que SEGUROS DEL ESTADO S.A., no está obligada a pagar suma alguna de dinero a la DIAN como consecuencia de la expedición de la póliza de cumplimiento No. 14-43-101000555.

4. Que a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución inmediata de los dineros que SEGUROS DEL ESTADO S.A., haya pagado o deba pagar a la DIAN en el evento de adelantar un cobro coactivo en virtud de éstas injustas actuaciones.

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

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

³ Folio 27 del c.p.

⁴ Folios 26 a 49 del c.p.

⁵ Folios 62 a 72 del c.p

⁶ Folios 50 a 60 del c.p

⁷ Folios 6 y 7 del c. p.

PETICIÓN SUBSIDIARIA

*De manera respetuosa y en el extremo caso que la sentencia niegue las pretensiones de la demanda, solicito a este respetado Despacho se sirva fijar el límite máximo de responsabilidad económica exigible a **SEGUROS DEL ESTADO S.A.** a través de la póliza 14-43-101000555, que a la luz de lo dispuesto en el art. 1079 del C. de Co., en ningún caso podrá superar la suma de \$266'651.000 correspondiente al valor asegurado en el contrato de seguro."*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 703, 710, 714, 730 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1079 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La calidad de deudor solidario de la actora

Seguros del Estado es garante de unas obligaciones tributarias, que no la convierten en contribuyente y solo es responsable frente a las obligaciones amparadas en la póliza, que constituye una relación jurídica definida por el contrato de seguro y un límite de responsabilidad económica exigible a la Aseguradora, de acuerdo con lo previsto en el artículo 860 del E.T. La actora no puede ser considerada garante solidaria, porque se estaría violando el derecho al debido proceso y a la legítima defensa, establecidos en el artículo 29 de la Constitución Política.

El garante goza de las mismas garantías procesales que tiene el contribuyente y, por consiguiente, tiene derecho a que se hagan cumplir las normas de los seguros, debido a que fue la forma en que se vinculó al proceso. Adicionalmente, el Consejo de Estado ha señalado que las compañías de seguros no son deudoras solidarias⁸. Lo anterior tiene como objeto garantizar el derecho de defensa y contradicción del garante.

La relación que existe entre la demandante y COEXFER LTDA, es de carácter contractual, por lo que deben aplicarse las normas existentes para los contratos de seguros.

Desconocimiento y sobrepaso del límite de responsabilidad del contrato de seguro

La resolución sanción demandada, estableció como suma devuelta de forma improcedente \$266.651.000 más intereses moratorios aumentados

⁸ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 21 de mayo de 2014. Exp. 19879. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

en un 50% y sanción del 500% de \$1.328.885.000 a cargo de la sociedad COEXFER LTDA. El artículo 860 del E.T., establece las condiciones de los seguros en las solicitudes de devoluciones, que debe ser interpretada conjuntamente con el artículo 1079 del Código de Comercio, el cual ordena que el asegurador es responsable únicamente por el valor asegurado.

La póliza de seguro, fue expedida por un valor máximo de responsabilidad de \$266.651.000, que se le exija a la entidad aseguradora un valor mayor a pagar estaría violando la normatividad comercial que establece el límite de pago, por más que exista solidaridad del pago en la normatividad tributaria. Si hay que pagar un valor, debe ser el establecido en la póliza, ya que el valor que se determina en ella, es el resultado del estudio de los posibles riesgos y de un acuerdo entre las partes.

Mediante sentencia C-1201 de 2013 la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 828-1 del E.T., en dicha providencia precisó la necesidad de vincular al deudor solidario al proceso de determinación del tributo. Es así, como resulta razonable concluir que las aseguradoras en su calidad de garantes están llamadas a responder por las obligaciones y deberes tributarios del contribuyente en concordancia con las normas especiales relativas al seguro de cumplimiento.

Por medio de la sentencia de 21 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁹, señaló que las aseguradoras no son deudoras solidarias y, por lo tanto, tienen un límite de responsabilidad económica frente a la Administración, que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro. Adicionalmente el Consejo de Estado ha precisado que las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que imponga la Administración Tributaria¹⁰.

Violación al debido proceso

No se cumplió con lo establecido en el artículo 29 de la Constitución Política y los artículos 703 y 710 del E.T. y se configuro causal de nulidad establecida en el artículo 730 del E.T., debido a que no se notificó el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión a la demandante, con la que se emitió posteriormente la resolución sanción demandada, violando la demandada el derecho al debido proceso.

Firmeza de la declaración tributaria

Como el requerimiento especial no se notificó a la Aseguradora, el 14 de diciembre de 2012 la declaración de IVA bimestre 2º del año gravable

⁹ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 2012-00509-01, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

2009 adquirió firmeza frente a la Aseguradora, de acuerdo al artículo 714 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:¹¹

La demandada durante el proceso administrativo sancionatorio reconoció la calidad de la demandante de deudor solidario y partió de esta conclusión para fundamentar su defensa y contradicción. La actora dio respuesta al pliego de cargos y al recurso de reconsideración.

Por otra parte, la póliza emitida por la actora, establece que el objeto de la garantía es "*el cumplimiento de disposiciones legales vigentes*", lo que significa que cubre lo establecido en los artículos 670 y 860 del Estatuto tributario y no únicamente lo pactado específicamente en el contrato. La cobertura nace luego de la notificación de la liquidación oficial de revisión y no tiene un límite expreso ya que la norma tributaria es la que en últimas la define.

El análisis de la cobertura de la póliza, debe efectuarse teniendo en cuenta el objeto del contrato junto con el artículo 1079 del Código de Comercio, de los cuales se concluye que la cobertura es sobre el incumplimiento de las disposiciones legales vigentes de devolución de saldo a favor, que incluye las sanciones y disposiciones de los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario.

No se violó el debido proceso a la actora, debido a que el artículo 860 del Estatuto Tributario no ordena que se le notifiquen actos administrativos que determinan el tributo al garante. Adicionalmente, los artículos 703 y 710 del Estatuto Tributario se refieren al directamente responsable del tributo.

En el expediente queda demostrado que la DIAN permitió que la Aseguradora fuera notificada y se pudiera proteger de las actuaciones administrativas, dando cumplimiento del artículo 29 de la Constitución Política. La notificación del requerimiento especial para que tenga efectos jurídicos, únicamente es para COEXFER LTDA, debido a que no existe norma específica que ordene notificarla al garante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante sentencia del 16 de febrero de 2017 negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹²:

¹¹ Folios 109 a 127 c. p.

La DIAN no violó los artículos 1079 y 1080 del Código de Comercio, debido a que según el texto de la póliza de seguro, la cobertura fue del monto devuelto, más las sanciones que se deriven del hecho asegurado.

Adicionalmente, no se violó el artículo 1079 del Código de Comercio, debido a que el monto de la cobertura se limita a lo establecido en la normatividad existente, respecto a las sanciones por devolución improcedente y el valor devuelto.

La demandante ha tenido conocimiento de todas las actuaciones que se adelantaron en el proceso de determinación del tributo en contra de COEXFER LTDA y del proceso sancionatorio. Adicionalmente las notificaciones del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión no son obligatorias de acuerdo al artículo 860 del Estatuto Tributario y la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que las hace obligatorias únicamente para el contribuyente.

Frente a SEGUROS DEL ESTADO no opera la firmeza de la declaración, porque la notificación del requerimiento especial a la Aseguradora no es obligatorio, sin embargo la actora conoció de requerimiento especial y formuló respuesta.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹³:

Seguros del Estado considerado como deudor solidario

Por sentencia C-1201 de 2013 la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 828 del E.T., en dicha providencia precisó la necesidad de vincular al deudor solidario al proceso de determinación del tributo. Es así, como resulta razonable concluir que las aseguradoras en su calidad de garantes están llamadas a responder por las obligaciones y deberes tributarios del contribuyente en concordancia con las normas especiales relativas al seguro de cumplimiento.

El Tribunal desconoció lo señalado en la sentencia de 21 de mayo de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁴, en la que se precisó que las aseguradoras no son deudoras solidarias y, por lo tanto, tienen un límite de responsabilidad económica frente a la Administración, que se encuentra establecido en la póliza, pues su vinculación se rige por las normas del contrato de seguro. Adicionalmente, hay otro precedente jurisprudencial

¹² Folios 192 a 217 del c.p.

¹³ Folios 231 a 239 del c. p.

¹⁴ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

que establece que las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que imponga la Administración Tributaria¹⁵.

Violación del artículo 1079 del Código de Comercio

El a quo no tuvo en cuenta que según el artículo 1079 del Código de Comercio, los garantes son responsables únicamente por el valor de la suma asegurada. Si el valor de la suma asegurada se deja a la liberalidad del artículo 860 del Estatuto Tributario, se está sobrepasando el límite que permite la ley en los contratos de seguros.

Violación al debido proceso

Se debe garantizar el derecho a la defensa y al debido proceso a la actora, los que se desconocieron al no haberse notificado el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión, perdiendo la oportunidad de oponerse antes de la expedición de la resolución sanción.

Las consideraciones de la sentencia apelada no son acertadas, puesto que pretenden restarle importancia a la notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial a la demandante.

Firmeza de las declaraciones tributarias

Al no notificarse a la demandante el requerimiento especial, se tiene como consecuencia que después de que transcurrieron dos años de acuerdo al artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración adquirió firmeza el 14 de diciembre de 2011.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en el recurso de la apelación y agregó lo siguiente¹⁶:

Aplicación del principio de favorabilidad

Si la sanción establecida se confirma, en uso del principio de favorabilidad se debe aplicar el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que disminuye la sanción por devolución improcedente al ordenar que se devuelva el valor devuelto, más los intereses moratorios, más la sanción del 20% del valor devuelto de forma improcedente y adicionalmente el 100% del valor de la devolución por utilización de medios fraudulentos.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 21 de mayo de 2014, exp. 2012-00509-01, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁶ Folios 305 a 310 del c. p.

La **demandada** reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, con los que contradujo lo establecido en la apelación por la actora.¹⁷

El **Ministerio Público** solicitó modificar el fallo de primera instancia, por las siguientes razones:¹⁸

Se debe aclarar que la responsabilidad de la aseguradora incluye el reintegro de sumas devueltas por la administración, la sanción por devolución improcedente con los intereses aumentados en el 50% y los intereses correspondientes hasta el momento del pago, de conformidad con los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, se debe declarar la nulidad de los actos demandados, y aplicar el principio de favorabilidad del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 para la sanción por utilización de documentos falsos o medios fraudulentos en un 100% del monto devuelto, advirtiendo que no es un amparo cubierto por la póliza de seguros y por ende no vincula al garante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN le impuso una sanción por devolución improcedente de IVA a la COEXFER LTDA, por el segundo bimestre del año 2009.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala determina:

- Si existió indebida interpretación de las normas aplicables al caso, así como del objeto de la garantía y cobertura del riesgo asegurado contenido en la póliza de cumplimiento, por parte del a quo al negar las pretensiones de la demanda, permitiendo violación de normas legales y del principio del debido proceso.
- Si la DIAN estaba obligada a notificar el requerimiento especial, la liquidación oficial, el pliego de cargos y las resoluciones que resuelven los recursos o únicamente los actos sancionatorios a Seguros del Estado.
- Si está en firme la declaración privada mencionada.
- Aplicación del principio de favorabilidad

Consideración inicial - Legitimación en la causa por activa

A continuación una precisión inicial en relación con la legitimación en la causa por activa de Seguros del Estado, para demandar las Resoluciones 322412013000650 de 10 de septiembre de 2013 y 900.244 de 10 de

¹⁷ Folios 311 a 320 del c. p.

¹⁸ Folios 321 a 325 del c. p.

septiembre de 2014, por las cuales la DIAN le impuso a COEXFER LTDA, sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En cuanto a la legitimación en la causa, la Sección Cuarta de esta Corporación ha precisado que es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. Como se observa, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado¹⁹.

Esta Sala definió la falta de legitimación en la causa como un presupuesto de la pretensión y no del medio de control, así:²⁰

"[...] la Sala precisa que, en estricto sentido no se trata de una excepción, sino de un defecto de la pretensión, que debe enmarcarse dentro de lo que la doctrina procesal ha denominado tradicionalmente como la falta de legitimación en la causa. Dicha legitimación, que es un presupuesto material para la sentencia de fondo, consiste, desde el punto de vista del demandante, en que exista identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca y, desde el punto de vista del demandado, en que este sea la persona que conforme al derecho sustancial pueda discutir válidamente las pretensiones de la demanda".

También se ha precisado que la legitimación en la causa "no es un requisito de la demanda, ni del procedimiento. No obstante, no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria, por ende, es obligación del juez tomar desde el principio del proceso las medidas correctivas del caso para evitar el fallo inhibitorio."²¹

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

En este caso, se observa que la Compañía Seguros del Estado S.A. ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con la finalidad de controvertir los actos administrativos por los que la DIAN

¹⁹ Auto de 28 de septiembre de 2016, número de radicación interno 22359, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ Sentencia del 11 de febrero de 2014, número de radicación interno 18456, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²¹ Auto de 22 de noviembre de 2016, número de radicación interno. 21894, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

impuso una sanción por devolución improcedente a COEXFER LTDA. Además, la Administración Tributaria ordenó hacer efectiva la póliza de garantía No. 14-43-101000555 de 26 de agosto de 2009, expedida por la Compañía de Seguros del Estado S.A.²²

A partir de este momento, la Sala fija una posición frente a la legitimación en la causa que tienen las aseguradoras para demandar los actos que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, pues dicha entidad es la que expide la correspondiente póliza que se anexa con la solicitud de devolución como garantía a favor de la Nación. Esta póliza garantiza el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente.

Así pues, cuando ocurre el "*siniestro*", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, es cuando surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de garantes de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida²³.

Conviene precisar que, la legitimación de la que goza el garante con responsabilidad solidaria, que ha expedido la póliza para cubrir el riesgo que conlleva la devolución de un saldo a favor, de ejercer el derecho de defensa frente a los actos sancionatorios, trae consigo que con su actuar puedan ser anulados total o parcialmente los actos sancionatorios, y con esto resulte modificada la situación del contribuyente sancionado, siendo posible que con las resultas de un proceso judicial sea beneficiado quien cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario, incluso sin haber participado en instancia alguna en defensa de sus intereses.

En esas condiciones, es claro para la Sala la facultad que tienen las Aseguradoras para controvertir los actos sancionatorios, toda vez que en el caso de devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro de conformidad con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Límite de responsabilidad de Seguros del Estado frente a la sanción por devolución improcedente de acuerdo al artículo 1079 del

²² Folios 75 a 86 c. p.

²³ Entre otras providencias, ver Auto de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Código de Comercio y calidad de deudor solidario del artículo 860 del Estatuto Tributario

Los dos primeros problemas jurídicos a resolver es si son nulos los actos administrativos demandados por exceder el límite de responsabilidad de Seguros de Estado, al determinar la sanción por devolución improcedente a su cargo en calidad de deudor solidario de acuerdo con lo previsto en el artículo 860 del Estatuto Tributario y 1079 del Código de Comercio y si como efecto es violatorio al debido proceso.

La demandante sostiene que los actos acusados violan los artículos 860 del Estatuto Tributario y 1079 del Código de Comercio, pues pretende el reconocimiento de una suma superior al valor asegurado, porque mientras el valor asegurado en la póliza para garantizar la procedencia de la devolución es de \$266.651.000, en la resolución sanción la DIAN pretende, además, el pago de intereses moratorios, intereses moratorios aumentados en un 50% y el 500% del monto devuelto en forma improcedente por \$1.328.885.000.

Pues bien, la resolución sanción dispuso lo siguiente:²⁴

"ARTÍCULO PRIMERO: IMPONER al contribuyente, COEXFER LTDA con NIT 900.060.158-6, sanción por improcedencia en la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario por medio de la cual deberá reintegrar la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$265.777.000²⁵), más los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%), liquidados desde la fecha de la Resolución de devolución y/o compensación de acuerdo con los artículos 635 y 670 del Estatuto Tributario por concepto del Impuesto a las Ventas 2º Bimestre del año 2009, de acuerdo con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo.

ARTICULO SEGUNDO: Adicionalmente imponer al contribuyente COEXFER LTDA con NIT 900.060.158-6, la sanción señalada en el inciso quinto (5) del artículo 670 del Estatuto Tributario, equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, en la suma UN MIL TRESCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE (\$1.328.885.000).

ARTICULO TERCERO: Ordenar hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 14-43-101000555 del 26 de agosto de 2009 expedida por SEGUROS DEL ESTADO S.A. con Nit. 860.009.578-6 con vigencia del 30 de agosto de 2009 al 30 de septiembre de 2011 (emisión original) y Anexo

²⁴ Folios 26 a 48 del c. p.

²⁵ El valor de \$266.413.000 se redujo a \$265.777.000 debido a que COEXFER LTDA realizó una segunda corrección de la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas correspondiente al 2º bimestre del año 2009 mediante formulario 3007632684119 el 2 de septiembre de 2009 con saldo a favor de \$265.777.000 y saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación de \$265.777.000. (Folio 27 del c.p)

de prórroga con fecha de expedición 14 de diciembre de 2009 con vigencia del 30 de agosto de 2009 al 30 de diciembre de 2011 a nombre de COEXFER LTDA con NIT 900.060.158-6, como tomador y/o afianzado y como beneficiario y/o asegurado LA NACION - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL - DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - NIT. 800.197.268-4, con la cual amparó la devolución concedida, mediante Resolución de Devolución y/o Compensación No. 14.393 del 30 de diciembre de 2009, correspondiente al saldo a favor registrado en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas 2º Bimestre año gravable 2009, formulario No. 3007632684119 con adhesivo No. 91000073433563 del 02 de septiembre de 2009 [...]"

De la lectura de los actos demandados, se tiene que la demandada tasó la sanción por devolución improcedente a cargo de COEXFER LTDA en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario [vigente para el momento de expedición de los actos administrativos], y ordenó hacer efectiva la póliza de garantía otorgada para la solicitud de devolución atendiendo lo dispuesto en el artículo 860 ídem que establece: *"que el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes."*

Como se expuso los actos demandados imponen una sanción a cargo de la Sociedad COEXFER LTDA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, ordena el reintegro de los \$265.777.000 devueltos de forma improcedente, más los intereses moratorios aumentados en un 50% y el pago de \$1.328.885.000, correspondientes al 500% del monto devuelto en forma improcedente, a título de sanción por utilización de medios fraudulentos en la devolución.

A su vez, estos actos ordenan hacer efectiva la póliza de garantía No. 14-43-101000555 de 26 de agosto de 2009, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., la cual ampara la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor generado en el impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2009.

En mérito de lo expuesto, no es cierto que a través de la resolución sanción la DIAN cuantificó a la Aseguradora el valor con el que debía responder solidariamente en calidad de garante de la obligación en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, como afirma en el recurso de apelación el demandante dentro del presente asunto, lo que se establece en los actos demandados es una sanción a cargo de COEXFER LTDA determinada según el artículo 670 del Estatuto Tributario y la consecuente orden de cumplimiento de cobertura de la póliza de garantía.

Ahora bien, los artículos 1036 y 1037 del Código de Comercio, disponen que el contrato de seguro es un contrato consensual, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva. Se determinan las partes del contrato de seguro; y por su parte, el artículo 1047 dispone que la póliza debe

contener, entre otros aspectos, los nombres del asegurado y del beneficiario o la forma de identificarlos, si fueren distintos del tomador; la suma aseguradora o el modo de precisarla; los riesgos que el asegurador toma su cargo y las demás condiciones particulares que acuerden los contratantes.

En cuanto a la responsabilidad de las Compañías de Seguros, el artículo 1079 del mismo estatuto, prevé que el asegurador no estará obligado a responder sino hasta la concurrencia de la suma asegurada.

Por lo anterior, la Sala analizará si con los actos administrativos demandados la Administración Tributaria desconoció el artículo 1079 del Código de Comercio.

En primera medida, en el presente asunto es necesario señalar y como requisito para hacer efectiva la póliza, la DIAN notificó a la Aseguradora la sanción por devolución improcedente²⁶, así, se reitera que la Administración garantizó a la demandante la posibilidad de controvertir los supuestos de hecho y de derecho que fundamentan la obligación garantizada.

La solicitud de devolución del saldo a favor fue presentada por la contribuyente con la correspondiente póliza, por lo tanto, la Aseguradora en calidad de garante con responsabilidad solidaria, debe responder por el monto de la obligación garantizada en la misma.

La póliza de seguro No. 14-43-101000555 de 26 de agosto de 2009, expedida por la Compañía Seguros del Estado S.A., fue proferida en los siguientes términos:²⁷

"[...] GARANTIZA: EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES, RELACIONADAS CON LA DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS CORRESPONDIENTE AL 02 BIMESTRE DE 2009 MÁS LOS INTERESES QUE SE LLEGAREN A CAUSAR (ART. 670 Y 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, ART. 40 LEY 49/90, ART. 71 Y 72 LEY 6/92, ART. 144 Y 131 LEY 223/95, ART. 3 DECRETO REGLAMENTARIO 1.000/97. ART. 144 LEY 223/95 COBERTURA DE LAS GARANTÍAS PRESTADAS PARA DEVOLUCIONES SUSTITUYE EL INCISO SEGUNDO ART. 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO POR EL SIGUIENTE INCISO: LA GARANTÍA DE QUE TRATA ESTE ARTÍCULO TENDRÁ UNA VIGENCIA DE DOS AÑOS, SI DENTRO DE ESE LAPSO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NOTIFICA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, EL GARANTE SERÁ SOLIDARIAMENTE RESPONSABLE POR LAS OBLIGACIONES GARANTIZADAS, INCLUYENDO EL MONTO DE LA SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN, LAS CUALES SE HARÁN EFECTIVAS JUNTO CON LOS INTERESES CORRESPONDIENTES UNA VEZ QUEDE EN FIRME EN LA VÍA GUBERNATIVA, O EN LA VÍA

²⁶ Folio 202 del c. a.

²⁷ Folios 75 a 86 del c. p.

JURISDICCIONAL CUANDO SE INTERPONGA DEMANDA ANTE LA JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA, EL ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN OFICIAL O DE IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN, AUN SI ESTE SE PRODUCE CON POSTERIORIDAD A LOS DOS AÑOS”.
(Resalta la Sala)

Teniendo en cuenta los términos y condiciones del contrato de seguro, se advierte que los actos demandados ordenan hacer efectiva la póliza, pero no se desprende de estos la determinación del monto a cargo de la demandante como garante con responsabilidad solidaria, puesto que no tasaron el valor que cubriría la póliza, ni determinaron directamente el valor por el cual debe responder la aseguradora como garante con responsabilidad solidaria.

Con lo anterior, para la Sala es claro que la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no tasaron a cargo de Seguros del Estado un monto superior al asegurado, con relación a la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2009, a cargo de COEXFER LTDA, diferente es que en los actos se ordene hacer efectiva la póliza, pues es la consecuencia inherente a la determinación o materialización de la obligación garantizada (sanción por devolución improcedente).

En consecuencia, la orden de la DIAN en los actos demandados de hacer efectiva la póliza, no contradice los términos en que fue expedida, ni desconoce lo dispuesto en los artículos 1079 del Código de Comercio, 860 del Estatuto Tributario ni del principio constitucional al debido proceso, ya que en calidad de garante debe responder por la obligación garantizada pues así lo exige la naturaleza de esta solidaridad legal, y en atención al procedimiento establecido en el artículo 814-2 del Estatuto Tributario²⁸.

En todo caso, la Aseguradora no puede pretender la tasación del monto correspondiente al riesgo asegurado dentro del presente asunto, a través del recurso de reconsideración y en la demanda interpuesta en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, toda vez que es propio del ámbito de la obligación de aseguramiento que se rige por el contrato de seguro y de una eventual discusión en relación con la cobertura del póliza. Razón por la cual, el cargo no tiene vocación de prosperidad, se reitera, los actos demandados fijan la obligación a cargo de COEXFER LTDA.

28"ARTICULO 814-2. COBRO DE GARANTÍAS. Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto. Vencido este término, si el garante no cumpliere con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto podrá ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes del mismo. La notificación del mandamiento de pago al garante se hará en la forma indicada en el artículo 826 de este Estatuto. En ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo.”

En esas condiciones, no prosperan los dos primeros cargos de la apelación.

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

Para resolver el problema jurídico relacionado con la notificación de actos administrativos, es preciso analizar si la Administración Tributaria se encontraba obligada a notificar a Seguros del Estado el requerimiento especial, la liquidación oficial y su resolución confirmatoria en el proceso de determinación oficial del impuesto sobre la ventas del segundo bimestre de 2009 de COEXFER LTDA, así como la exigibilidad de la notificación del pliego de cargos y las resoluciones sancionatorias.

El artículo 670 del Estatuto Tributario en su redacción para el momento en que acaecieron los supuestos fácticos del caso que se estudia²⁹, establecía que las devoluciones o compensaciones de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituían un reconocimiento definitivo a su favor. De manera que la Administración podía rechazar o modificar el saldo a favor devuelto o compensado mediante liquidación oficial de revisión e igualmente podía imponer sanción por devolución improcedente.

Por consiguiente, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un cincuenta por ciento (50%). Esta sanción debe imponerse dentro del término de dos años, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

La mencionada norma también disponía que cuando la devolución se obtenía utilizando documentos falsos o mediante fraude, se estaba expuesto a la imposición de una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

El artículo 860 del Estatuto Tributario,³⁰ vigente para la época de los hechos³¹, preveía que cuando con la solicitud de devolución, el

²⁹ Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

³⁰ "Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los diez (10) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria **notifica liquidación oficial de revisión**, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si éste se produce con posterioridad a los dos años."

³¹ Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

contribuyente o responsable presenta una garantía a favor de la Nación, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración debía entregar el cheque, título o giro dentro de los 10 días siguientes.

Además, disponía que si dentro del término de vigencia de la garantía, que era de dos años, la Administración notificaba la liquidación oficial de revisión, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente. Estas obligaciones se hacen efectivas una vez queden en firme, ante la Administración o la Jurisdicción, la liquidación oficial o la sanción por improcedencia de la devolución.

En la providencia de 21 de mayo de 2014, la Sala señaló lo siguiente:³²

"[...] las compañías aseguradoras no son deudoras solidarias de los tributos o las sanciones que se impongan por la Administración Tributaria, como sí ocurre, por ejemplo, con los socios de las sociedades contribuyentes, ya que de lo que se trata es de una obligación de aseguramiento que se rige por un contrato de seguro, que tiene una regulación especial en el ordenamiento jurídico.

En ese sentido, conforme lo dispone el artículo 1037 del Código de Comercio, el asegurador es la persona que asume los riesgos del interés o la cosa asegurada, obligación muy diferente a la solidaridad derivada de un contrato o por ministerio de la ley, ya que es la realización del riesgo asegurado lo que da origen a la obligación del asegurador, tal como lo dispone el artículo 1054 del Código de Comercio. Así pues, cuando ocurre el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción o por la ejecución forzosa de la sanción dentro del proceso coactivo administrativo, es cuando surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en su calidad de aseguradoras, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida, en el límite de cobertura de la póliza de seguro".

Por su parte, en sentencia de 27 de agosto de 2015³³, la Sala señaló que la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza a que hace referencia el artículo 860 del Estatuto Tributario, debe efectuarse al contribuyente y no al garante de la obligación, en razón a que este es un acto de determinación tributaria y el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo.

Asimismo, en sentencia de 17 de marzo de 2016, la Sala precisó lo siguiente³⁴:

"Desde ahora la Sala aclara que, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial que precede a la

³² Exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³³ Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁴ Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

expedición de la liquidación oficial de revisión y éste último acto, sólo se le deben notificar al contribuyente, que es el titular de la relación jurídica sustancial, calidad que no tiene la sociedad garante.

El procedimiento de determinación del tributo, que inicia con la expedición de un requerimiento especial (Art. 703 del E.T.) que contiene los puntos que la Administración pretende modificar de la declaración privada del contribuyente, y la liquidación oficial de revisión que la modifica, están dadas en función del vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente, del cual éste último es titular, al ser, por disposición de la ley, el encargado al pago del tributo.

Lo anterior se advierte del contenido mismo de la liquidación oficial de revisión, que, entre otros, debe contener el periodo gravable a que corresponda, el nombre o razón social del contribuyente, el NIT, las bases de cuantificación del tributo, su monto y las sanciones a cargo del contribuyente, y la explicación sumaria de las modificaciones realizadas a la declaración privada (Art. 702 del E.T.)”.

Y en sentencia de 14 de julio de 2016, la Sala precisó que:³⁵

“Si bien es cierto que los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no permite que se debe notificar al garante, por cuanto el artículo 860 ib, solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, en razón a que este es un acto de determinación tributaria.

Cuestión diferente ocurre cuando “los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho³⁶, pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente”³⁷.

3.3. De acuerdo con dicho precedente, las aseguradoras no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos, en la medida en que no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto.³⁸

3.4. De otra parte el numeral 4 del artículo 828 del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo las garantías y cauciones otorgadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto

³⁵ Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁶ Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.

³⁷ Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.

³⁸ Ver auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Así las cosas, hecha una interpretación entre los artículos 828 numeral 4 y 860 ibídem, en el caso de devoluciones con garantía el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro.

3.5. La Sección Cuarta ha precisado que la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada. **En consecuencia, la resolución sanción es el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción³⁹**, como en efecto ocurrió en el presente caso que Seguros del Estado S.A. fue notificado de la resolución sanción el 8 de junio de 2011, e interpuso recurso de reconsideración⁴⁰. (Destaca la Sala)

De acuerdo con lo anterior, como lo ha precisado la Sección cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes con responsabilidad solidaria, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.⁴¹

A pesar de que la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción⁴², mediante oficio de 16 de septiembre de 2011, la DIAN comunicó a la actora la liquidación oficial de revisión recibida por la Aseguradora el 20 del mismo mes.⁴³

Lo anterior, porque en los casos de devolución amparados con póliza de garantía, la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que

³⁹ Sentencias del Consejo de Estado de 12 de abril de 2002, exp. 12466, C.P. German Ayala Mantilla; de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 29 de junio de 2006, Exp. 15264 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 11 de noviembre de 2009, Exp. 16885 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, 27 de agosto de 2015, Exp. 20493, Auto de 28 de julio de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

⁴⁰ Fl. 64 c.a.1

⁴¹ Entre otras providencias, ver Auto de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴² Auto de 28 de agosto de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y sentencia de 27 de agosto de 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en sentencia de 17 de marzo de 2016, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴³ Folio 791 del c. a.

determina la exigibilidad de la obligación garantizada. En consecuencia, la resolución sanción debe ser notificada a la compañía de seguros para que esta pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción.⁴⁴

De este modo, la DIAN cumplió con el procedimiento previsto porque notificó la resolución sanción a la actora⁴⁵ y, por ello, permitió que ejerciera el derecho de defensa y contradicción frente a esta decisión a través de la interposición del recurso de reconsideración y la demanda ante la jurisdicción.

Por lo anterior, acorde con lo expuesto, no prospera el cargo.

Firmeza de la declaración

Como se precisó, los cargos se sustentan en la falta de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión a la Aseguradora. No obstante, como se dijo en la sentencia transcrita anteriormente, lo que es objeto de notificación son los actos sancionatorios. Por lo tanto, no se evidencia violación al debido proceso y, por ende, la falta de notificación de los mencionados actos a la Aseguradora no implica la firmeza de la declaración privada del IVA del bimestre 2 del año 2009.

Se reitera, que jurisprudencialmente se ha aceptado que, en casos como este, el acto que debe ser notificado al garante es la resolución sanción, como sucedió, efectivamente, en este asunto, mediante notificación del 12 de septiembre de 2013.⁴⁶

De este modo, la DIAN no violó el debido proceso de la actora porque notificó la resolución sanción y, por ello, permitió que ejerciera el derecho de defensa y contradicción frente a esta decisión a través de la interposición del recurso de reconsideración y la demanda ante la jurisdicción.

Aplicación del principio de favorabilidad

En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción por devolución improcedente impuesta por la DIAN a la sociedad COEXFER LTDA, no obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados, en aplicación del principio de favorabilidad de conformidad el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T.⁴⁷

⁴⁴ Sentencias de 12 de abril de 2002, exp. 12466, C.P. German Ayala Mantilla; de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 29 de junio de 2006, Exp. 15264 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 11 de noviembre de 2009, Exp. 16885 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y auto de 28 de julio de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 27 de agosto de 2015, Exp. 20493, entre otras.

⁴⁵ Acto administrativo notificado el 12 de septiembre de 2013 – Folio 201 c. a.

⁴⁶ Folio 49 del c.p.

⁴⁷ Ver sentencia de 8 de junio de 2017, exp 19389 C.P (E) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto

En relación con la aplicación del principio de favorabilidad la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación ha señalado:

"1. El principio de favorabilidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Nacional, debe aplicarse, como regla general en los procesos disciplinarios y administrativos adelantados por las autoridades administrativas, salvo en aquellas materias que por su especial naturaleza no resulte compatibles con él, como es el caso por ejemplo, de las disposiciones sobre política económica.

2. El principio de favorabilidad cuando es aplicable en materia sancionatoria administrativa, constituye un imperativo constitucional, y por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio por la autoridad juzgadora competente.⁴⁸ (Resalta la Sala)

La Sala procederá a dar aplicación al principio de favorabilidad de oficio en el presente asunto, situación que conlleva la reducción de la sanción impuesta al contribuyente sancionado, dejando así el proceso judicial adelantado por Seguros del Estado un beneficio para COEXFER LTDA, sociedad cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario y que no adelantó ninguna actuación en contra de los actos sancionatorios.

En tal virtud, se dará aplicación al artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T., así:

"ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES. <Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.

⁴⁸ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, octubre 16 de 2002, radicación número: 1454.

La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:

- 1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.*
- 2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.*

La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso.

Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.

Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable.

PARÁGRAFO 1o. *Cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.*

PARÁGRAFO 2o. *Cuando el recurso contra la sanción por devolución y/o compensación improcedente fuere resuelto desfavorablemente y estuviere pendiente de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución y/o compensación, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso."*

De una parte, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10% cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable. Así mismo, redujo la sanción adicional por utilizar documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución y/o compensación del 500% al 100% del monto devuelto o compensado.

El párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagró, además, el principio de favorabilidad, en el sentido de precisar que se *"aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

En ese contexto, para el caso concreto, si la sanción se calcula conforme con el artículo 670 Estatuto Tributario, sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, primero deben calcularse los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado que, para el caso, asciende a \$265.777.000,⁴⁹ y sobre esa suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

En cambio, en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el párrafo 5º del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante (\$265.777.000), esto es, a \$53.155.400, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de siete (7) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 30 de diciembre de 2009 y que la causación de los intereses cesó el 5 de marzo de 2017, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo [artículo 634 párrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016].

Además, al reducirse al 100% la sanción por utilizar documentos falsos o hacer fraude para adquirir una devolución y/o compensación, esta sanción adicional es más favorable para el contribuyente que el 500% del valor de la devolución. En efecto, como el valor de la devolución fue a \$265.777.000, el 100% es exactamente el mismo monto.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede la nulidad parcial de los actos y, por consiguiente, COEXFER LTDA tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta y pagar los

⁴⁹ Valor devuelto y compensado por la DIAN por el desconocimiento de ese monto como impuesto descontable en la liquidación oficial de revisión que, según se advirtió en los antecedentes, quedó en firme.

intereses moratorios y las sanciones correspondientes, como antes quedó establecido.

Por lo anterior, la Sala revoca la sentencia que negó las pretensiones de la demanda y anula parcialmente los actos acusados.

Por lo anterior, la Sala modifica la sentencia apelada. En su lugar, a título de restablecimiento del derecho, conforme con el artículo 187 del CPACA, declara que COEXFER LTDA debe (i) reintegrar a la DIAN \$265.777.000, que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$53.155.400 y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución (\$265.777.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

Condena en costas

La Sala con base en el artículo 188 del CPACA niega la condena en costas en esta instancia, por las siguientes razones:

El artículo 361 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA 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"***.

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

" [...]

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. [...]*

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

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por

cuanto prospera parcialmente la demanda. Sin embargo, debe analizarse en concordancia con el numeral 8 del mismo artículo.

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas.

Por último, se niegan las demás pretensiones de la demanda.

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

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la Resolución Sanción 322412013000650 de 10 de septiembre de 2013 y la Resolución 900.244 de 10 de septiembre de 2014, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **MODIFICAR** los artículos primero, segundo y tercero de la parte resolutive de la Resolución Sanción No. 322412013000650 de 10 de septiembre de 2013, y por ende, de su confirmatoria la Resolución 900.244 de 10 de septiembre de 2014, quedarán así:⁵⁰

"ARTÍCULO PRIMERO: Imponer al contribuyente, COEXFER LTDA con NIT 900.060.158-6, la sanción por improcedencia de la devolución contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016; por medio de la cual deberá reintegrar la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$265.777.000), más la sanción del veinte por ciento (20%) equivalente a la suma de CINCUENTA Y TRES MILLONES CIENTO CINCUENTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$53.155.400) y lo correspondiente a los intereses moratorios, por concepto del Impuesto a las Ventas del año gravable 2009 periodo 2.

ARTICULO SEGUNDO: Adicionalmente, imponer al contribuyente COEXFER LTDA con NIT 900.060.158-6, la sanción señalada en el penúltimo inciso del artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, equivalente al cien por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente, en la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES

⁵⁰ Folios 26 a 48 del c. p.

SETECIENTOS SETENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$265.777.000) por cuanto en la investigación se determinó que el saldo a favor se originó utilizando medios fraudulentos, expuestos en la respectiva Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000192 del impuesto a las ventas primer (2º) bimestre del año gravable 2009 de fecha 15 de septiembre de 2015.

ARTICULO TERCERO: ORDENAR hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 14-43-101000555 expedida por la compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT. 860.009.578-6 expedida el día 26 de agosto de 2009, con vigencia desde el 30 de agosto de 2009 hasta el 30 de septiembre de 2011 (emisión original), a nombre de COEXFER LTDA con NIT 900.060.158-6, como tomador y/o afianzado y como beneficiario y/o asegurado LA NACION - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL - DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - NIT. 800.197.268-4, con la cual amparó la devolución concedida, mediante Resolución de Devolución y/o Compensación No. 14.393 del 30 de diciembre de 2009, correspondiente al saldo a favor registrado en la Declaración del Impuesto Sobre las Ventas 2º Bimestre año gravable 2009, formulario No. 3007632684119 con adhesivo No. 91000073433563 del 02 de septiembre de 2009. [...]"

TERCERO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

CUARTO: RECONOCER personería a Juan Carlos Benavides Parra, como apoderados de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 235 del expediente.

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

