

GARANTE EN DEUDAS TRIBUTARIAS - Documentos que integran el título ejecutivo para iniciar el cobro coactivo / RESOLUCION QUE DECLARA LA DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Para ser título ejecutivo debe estar debidamente ejecutoriada y notificada / TITULO EJECUTIVO - No lo es cuando la resolución que declara la devolución improcedente no esta debidamente notificada

De la interpretación de los artículos 824-4 y 860 del Estatuto Tributario, para el caso de las devoluciones con garantía, el acto determinante de la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, está conformado por la resolución que declara la improcedencia de la devolución y que ordena el reintegro de las sumas indebidamente devueltas, y por la póliza o garantía constituida. Ahora bien, para que la resolución que declara la improcedencia de la devolución pueda servir de fundamento para adelantar el proceso de cobro coactivo, ésta debe estar debidamente ejecutoriada, es decir, que se cumpla respecto de ella alguno de los presupuestos establecidos en el artículo 829 del estatuto tributario. La doctrina jurisprudencial de la Sección ha precisado que si se demuestra que el acto administrativo a ejecutar no se encuentra en firme porque no se notificó, no es posible iniciar el proceso de cobro con fundamento en tal acto por falta de exigibilidad. En consecuencia, si el acto administrativo que declara la improcedencia de la devolución no se notifica a los interesados o se notifica indebidamente, no es oponible frente a ellos ni frente a terceros, en otras palabras, no es exigible y, por lo mismo, carece de uno de los requisitos indispensables para ser considerado título ejecutivo. Conforme con lo anterior, se concluye que la resolución que declara la improcedencia de la devolución, debidamente ejecutoriada, integrada con la póliza o garantía, el título ejecutivo que sirve de base al mandamiento de pago.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 828; NUMERAL 4; ARTICULOS 829 Y 860

RESOLUCION QUE DECLARA LA DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Al no notificarse a la garante no le era exigible / AVISO AL GARANTE POR IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCION - No reemplaza el acto administrativo en firme para efectos del cobro coactivo

Conforme con los anteriores hechos probados y no controvertidos, la Sala observa que dentro del expediente no obra prueba alguna de la notificación de la Resolución Sanción 0300 del 8 de octubre de 1992 a “La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia S.A.”, a pesar del interés que le asistía como garante, pues, es evidente que los efectos de la sanción por devolución improcedente se extendían a ésta desde el momento en que en dicho acto ordenó la efectividad de la póliza que garantizaba la devolución. De tal forma que es acertada la posición del a quo, cuando concluyó que al no haberse notificado a la actora la resolución que impuso la sanción a CONDICO S.A., no le era exigible, y, por lo mismo, carecía de uno de los requisitos indispensables para ser considerada título ejecutivo, fundamento del mandamiento de pago proferido por la DIAN. De otra parte, en relación con el planteamiento de la DIAN en el sentido de que el aviso previsto en el parágrafo único del artículo 6 del Decreto 2314 de 1989 suple la diligencia de notificación, la Sala reitera que tal argumento no es válido por cuanto “ (...) el aviso se refiere a la eventualidad de la responsabilidad del garante, mientras que para recuperar lo indebidamente devuelto a través del procedimiento administrativo de cobro, la ley exige la ejecutoria del acto administrativo que, como se indicó, en el presente caso [es la sanción por

devolución improcedente], cuya firmeza ha de entenderse de quien se cobra la obligación.”

FUENTE FORMAL: DECRETO 2314 DE 1989; ARTICULO 6

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., ocho (8) de octubre de dos mil nueve.

Radicación número: 08001-23-31-000-1996-11728-01(16483)

Actor: LA NACIONAL COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 29 de noviembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que dispuso:

“ 1.- Declárase probada la excepción de Falta de Ejecutoria del Título Ejecutivo propuesta por la sociedad La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia S.A., (Hoy sociedad Aseguradora Colseguros S.A.), contra el Mandamiento de Pago No. 0087 de 4 de marzo de 1996, por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia.

2.- Declárase consecencialmente la nulidad de las Resoluciones Nos. 0027 de 16 de mayo de 1996 “POR MEDIO DE LA CUAL SE FALLAN UNAS EXCEPCIONES” y 000018 de 9 de julio de 1996 “POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO DE REPOSICIÓN”, expedidas por el Jefe de la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla.

3.- Ordénase cesar el proceso ejecutivo contra la sociedad La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia S.A. (Hoy sociedad Aseguradora Colseguros S.A.), respecto de las obligaciones garantizadas en la Póliza de Cumplimiento No. 512473 de 15 de marzo de 1991.

4.- Ordénase el levantamiento de las medidas cautelares que le hubiere impuesto la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales a la sociedad La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia S.A. (Hoy sociedad Aseguradora Colseguros S.A.), con ocasión del título de que trata este proveído. (...) “

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda

La sociedad LA NACIONAL COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A. (Hoy Aseguradora Colseguros S.A.), formuló las siguientes pretensiones:

*“1º Previa la citación y audiencia del Director Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales y de la Nación en los términos del art. 149 del C.C.A. y la notificación del Ministerio Público, **se declare la nulidad de las Resoluciones** No. 0027 del 16 de Mayo de 1.996 y 000018 del 9 de Julio de 1.996, expedidas por la División de Cobranzas – Unidad Administrativa Especial – DIRECCION (sic) DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.*

2º Que como consecuencia de la nulidad decretada y a título de restablecimiento del derecho, en el caso de que la NACIONAL COMPANIA (sic) DE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A. haya pagado la suma de dinero que se le cobra coactivamente dentro de la actuación administrativa en la que se profirió el fallo de excepciones cuya nulidad se solicita, se ordene al Ministerio de Hacienda – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional del Departamento del Atlántico que reembolse a la aseguradora demandante el valor de la suma pagada junto con sus interés (sic) comerciales corrientes, y corrección monetaria liquidados a partir de la fecha en que se hizo el pago.

3º En subsidio, se modifique la obligación fiscal por indebida tasación de la deuda.

4º Igualmente a título (sic) de restablecimiento del derecho solicito se ordene al Ministerio de Hacienda – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que reembolse a la sociedad que apodero, el valor de las primas pagadas por razón de las pólizas constituidas con el fin de evitar la práctica de medidas cautelares en el proceso de ejecución coactiva y de aquellas que se acompañan a la presente demanda, incluidas los intereses comerciales corrientes y la corrección monetaria.”

Invocó como normas violadas los incisos 1º y 2º del artículo 29 de la C.P.; artículos 3º, incisos 7º y 8º, 14, 44 al 48, 62 y 64 del C.C.A.; artículo 71 de la Ley 6ª de 1992; artículos 558, 565, 566, 828 y 860 del E.T.; artículos 1079 y 1046 del C. de Co.; artículo 1602 del C.C. y, artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

Como concepto de violación afirmó que la Administración de Impuestos debió notificarle todos los actos proferidos dentro de la actuación tributaria que culminó con la imposición de sanción por devolución improcedente a la sociedad afianzada CONDICO S.A.

Adujo que la compañía aseguradora tenía un interés claro y legítimo en el resultado de la actuación al ser responsable solidario de CONDICO S.A. Por lo tanto, la Administración debió concederle la oportunidad de controvertir las pruebas y las consideraciones que allí se adoptaron de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del C.C.A.

Consideró que la demandada desconoció su derecho al debido proceso, así como los principios de publicidad y contradicción establecidos en los artículos 3º, inciso 7º y 8º del C.C.A, al no haberle notificado la resolución que declaró improcedente la devolución efectuada a CONDICO S.A. y que ordenó hacer efectiva la póliza 512473 del 15 de marzo de 1991.

Concluyó que el acto administrativo que fundamentó el proceso de cobro coactivo carece de firmeza y, por tanto, no es actualmente exigible.

Manifestó que la póliza 512473 estaba vigente hasta el 15 de septiembre de 1991, por consiguiente, al proferirse el requerimiento especial el 20 de septiembre de 1991, es decir, por fuera de la vigencia de la póliza, no podía la aseguradora ostentar la calidad de deudor solidario.

Finalmente precisó que en los actos acusados se tasó indebidamente el monto de la deuda por la que debía responder la aseguradora, ya que la obligación se limitaba únicamente al monto del valor asegurado sin los intereses causados.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda.

Indicó que el análisis del caso se debe limitar a las excepciones de falta de ejecutoria del título ejecutivo, falta de título ejecutivo, inexistencia de la calidad de deudor solidario e indebida tasación del monto de la deuda.

Afirmó que el pliego de cargos proferido contra la sociedad CONDICO S.A., le fue comunicado a la demandante en la forma establecida en el artículo 6º del Decreto 2314 de 1989¹. Por lo tanto, al cumplirse lo preceptuado en dicha norma, la Administración se libraba de notificarle los demás actos preparatorios y definitivos, incluida la resolución que impuso la sanción.

Adujo que no se desconocieron los derechos al debido proceso, defensa y audiencia de la demandante, toda vez que, la Administración le notificó por correo al contribuyente avalado con la póliza, el requerimiento especial, el pliego de cargos y la resolución sanción por improcedencia de las devoluciones, mientras que a la demandante se le comunicó en la forma antes descrita.

Indicó que no es válido afirmar que la suma por la que debe responder la demandante no debe incluir los intereses causados, toda vez que dicha obligación se encuentra claramente descrita en el objeto de la póliza, que no solo cobija la suma indebidamente devuelta sino además los intereses que se llegaren a causar. En consecuencia, en los actos acusados se conminó a la aseguradora a responder hasta la concurrencia del valor asegurado descrito en el objeto de la póliza, más los intereses correspondientes.

¹ "ART. 6. Para efectos de la responsabilidad futura del garante será suficiente el aviso de la notificación del traslado de cargos por la improcedencia de la devolución o el aviso de que se ha notificado requerimiento especial al responsable o contribuyente por parte de la Administración de Impuestos Nacionales."

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico en sentencia del 29 de noviembre del 2006 declaró probada la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo y declaró la nulidad de los actos acusados, por las siguientes razones:

Consideró que la firmeza del acto administrativo se predica únicamente de la resolución que impuso la sanción por improcedencia de la devolución, mas no del pliego de cargos, por ser este último un acto preparatorio.

Advirtió que la obligación de notificar la resolución que impuso la sanción a la demandante, se deriva de lo preceptuado en el numeral 4º del artículo 828 del E.T., interpretado armónicamente con el artículo 565 del mismo ordenamiento, que establece que prestan mérito ejecutivo las garantías constituidas a favor de la Nación para garantizar el pago de tributos, a partir de la ejecutoria del acto que declara el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Indicó que es aplicable al caso la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 19 de mayo de 2000, expediente 9881, C.P. Germán Ayala Mantilla.

Por último concluyó que la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo prosperaba al no encontrarse ejecutoriado el título ejecutivo que sirvió de base al mandamiento de pago 0087 del 4 de marzo de 1996.

APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia proferida por el Tribunal.

Dijo que la demandante es un tercero interesado en el resultado del procedimiento, que se vincula al mismo a través de la notificación del mandamiento de pago en la forma que ordena el artículo 828-1.

Insistió en que no existe norma expresa que obligue a la Administración a notificarle a la demandante el acto con el cual se le impuso la sanción por devolución improcedente a CONDICO S.A.

Precisó que de conformidad con el artículo 6º del Decreto 2314 de 1989, para efectos de la responsabilidad futura de la demandante, bastaba con enviarle el aviso de la notificación del pliego de cargos al contribuyente avalado, tal como se hizo en su caso.

Afirmó que la obligación de la demandante como deudora solidaria, estaba sometida a la constatación de la improcedencia de la devolución dentro de los 6 meses de vigencia de la póliza o dentro de los 6 siguientes a la fecha en la que se concedió la devolución, lo que en efecto ocurrió en el presente caso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto alguno.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la demandada, corresponde a la Sala establecer si son nulos los actos administrativos demandados.

Concretamente la controversia se centra en establecer si se configuró o no la excepción de **falta de ejecutoria del título ejecutivo** porque la DIAN no notificó a la “Aseguradora La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia” la resolución mediante la cual se le impuso sanción por devolución improcedente a CODINCO S.A. Para el efecto se reiterará el criterio que la Sala ha adoptado en anteriores oportunidades al resolver asuntos similares al aquí planteado.²

El artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para la época de ocurrencia de los hechos, preveía que cuando el contribuyente o responsable presentaba con la solicitud de devolución de saldos a favor 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 cinco días siguientes.

Si dentro del término de vigencia de la garantía, la Administración profería requerimiento especial o pliego de cargos por improcedencia de la devolución, el garante sería solidariamente

² Sentencias de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644 y 10 de marzo de 2005, exp. 14325 C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa

responsable por las obligaciones garantizadas, las cuales se harían efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quedara en firme la liquidación oficial o la que impone la sanción.

De otra parte, de acuerdo con el numeral 4º del artículo 828 del Estatuto Tributario, las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, prestan mérito ejecutivo *“a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.”*

De la interpretación de los anteriores artículos se extrae que, para el caso de las devoluciones con garantía, el acto determinante de la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, está conformado por la resolución que declara la improcedencia de la devolución y que ordena el reintegro de las sumas indebidamente devueltas, y por la póliza o garantía constituida.

Ahora bien, para que la resolución que declara la improcedencia de la devolución pueda servir de fundamento para adelantar el proceso de cobro coactivo, ésta debe estar debidamente ejecutoriada, es decir, que se cumpla respecto de ella alguno de los presupuestos establecidos en el artículo 829 del estatuto tributario.³

La doctrina jurisprudencial de la Sección ha precisado que si se demuestra que el acto administrativo a ejecutar no se encuentra en firme porque no se notificó, no es posible iniciar el proceso de cobro con fundamento en tal acto por falta de exigibilidad.⁴

En consecuencia, si el acto administrativo que declara la improcedencia de la devolución no se notifica a los interesados o se notifica indebidamente, no es oponible frente a ellos ni frente a terceros, en otras palabras, no es exigible y, por lo mismo, carece de uno de los requisitos indispensables para ser considerado título ejecutivo.

Conforme con lo anterior, se concluye que la resolución que declara la improcedencia de la devolución, debidamente ejecutoriada, integra con la póliza o garantía, el título ejecutivo que sirve de base al mandamiento de pago.

A partir de las anteriores precisiones, se procede a analizar el caso concreto. Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

³ **“Artículo 829. Ejecutoria de los actos.** Se entiende ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.
2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.
3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y
4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

⁴ Consejo de Estado, sección cuarta, sentencia de 5 de mayo de 2005, exp. 14151, C. P. Doctora Ligia López Díaz.

- Mediante Resolución 0300 del 8 de octubre de 1992, la entidad demandada impuso sanción por devolución improcedente a CONDICO S.A. y ordenó hacer efectiva la Póliza No. 512473 del 15 de marzo de 1991 expedida por La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia S.A. (hoy Aseguradora Colseguros S.A.) por valor de \$ 41.039.803, mas los intereses a que hubiere lugar.⁵

- A partir de la Resolución 0300 y de la póliza No. 512473, la demandada profirió el día 4 de marzo de 1996 el mandamiento de pago No. 0087 en contra de la demandante. La anterior actuación le fue notificada por correo el 27 de marzo de 1996.⁶

- La demandante presentó las excepciones de falta de ejecutoria del título ejecutivo, inexistencia de título ejecutivo, inexistencia del carácter de deudor solidario e indebida tasación del monto de la deuda, que consideró se configuraban, entre otros, por la falta de notificación de la Resolución 0300 del 8 de octubre de 1992.⁷

- Las excepciones fueron declaradas no probadas por la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Barranquilla en la Resolución 0027 del 16 de mayo de 1996.⁸

- La demandante interpuso recurso de reposición contra la Resolución 0027, el cual fue decidido en la Resolución No. 000018 del 9 de julio de 1996, confirmándola.⁹

Conforme con los anteriores hechos probados y no controvertidos, la Sala observa que dentro del expediente no obra prueba alguna de la notificación de la Resolución Sanción 0300 del 8 de octubre de 1992 a “La Nacional Compañía de Seguros Generales de Colombia S.A.”, a pesar del interés que le asistía como garante, pues, es evidente que los efectos de la sanción por devolución improcedente se extendían a ésta desde el momento en que en dicho acto ordenó la efectividad de la póliza que garantizaba la devolución¹⁰.

⁵ Folio 24.

⁶ Folios 25, 26 y 27

⁷ Folios 28 a 42.

⁸ Folios 43 a 52.

⁹ Folios 54 a 79.

¹⁰ Póliza No. 512473 del 15 de marzo de 1991.

De tal forma que es acertada la posición del *a quo*, cuando concluyó que al no haberse notificado a la actora la resolución que impuso la sanción a CONDICO S.A., no le era exigible, y, por lo mismo, carecía de uno de los requisitos indispensables para ser considerada título ejecutivo, fundamento del mandamiento de pago proferido por la DIAN.

De otra parte, en relación con el planteamiento de la DIAN en el sentido de que el aviso previsto en el parágrafo único del artículo 6 del Decreto 2314 de 1989¹¹ suple la diligencia de notificación, la Sala reitera que tal argumento no es válido por cuanto “ (...) *el aviso se refiere a la eventualidad de la responsabilidad del garante, mientras que para recuperar lo indebidamente devuelto a través del procedimiento administrativo de cobro, la ley exige la ejecutoria del acto administrativo que, como se indicó, en el presente caso [es la sanción por devolución impropia], cuya firmeza ha de entenderse de quien se cobra la obligación.*”¹²

En este orden de ideas, y al evidenciarse que en el caso *in examine* no quedó ejecutoriado el título ejecutivo, porque la resolución que ordenó hacer efectiva la póliza 512473 del 15 de marzo de 1991, no se notificó a la demandante, se confirmará la sentencia apelada.

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

1. CONFÍRMASE la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

2. RECONÓCESE personería a la doctora SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO, como apoderada de la Nación, en los términos del poder a ella conferido.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

¹¹ “Artículo 6º. Para efectos de la responsabilidad futura del garante será suficiente el aviso de la notificación del traslado de cargos por la improcedencia de la devolución o el aviso de que se ha notificado requerimiento especial al responsable o contribuyente por parte de la Administración de Impuestos Nacionales. “

¹² Sentencia del 12 de septiembre del 2002, expediente 12644

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
AUSENTE