

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Debe notificársele a la sociedad garante cuando se ordena hacer efectiva la póliza / GARANTIAS Y CAUCIONES - Prestan mérito ejecutivo / DEVOLUCIONES CON GARANTIA - 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

Conforme con los hechos probados y no controvertidos, la Sala observa que dentro del expediente no obra prueba alguna de la notificación a la parte actora de la Resolución 000097 de 25 de mayo de 1992, mediante la cual la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad Comercial 31 Ltda, 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 la Compañía Aseguradora de Fianzas 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. La Sala ha dicho que el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, preveía que cuando el contribuyente presentaba con la solicitud de devolución 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, que era de seis meses, la Administración practicaba requerimiento especial o notificaba el pliego de cargos para imponer la sanción por devolución improcedente, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, con los intereses correspondientes. Estas obligaciones se harían efectivas una vez quedara en firme la liquidación oficial o la sanción. A su vez, el artículo 828 [4] 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 administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas. De la interpretación armónica de los artículos 828 [4] y 860 del Estatuto Tributario se desprende 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. Para que dicho acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar ejecutoriado, esto es, que se cumpla respecto de él alguno los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 ibídem. Así mismo, la resolución ejecutoriada, que declara la improcedencia de la devolución y la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de base para el mandamiento de pago.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 860 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO – 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO 828 NUMERAL 4

AVISO AL GARANTE POR IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCION - No reemplaza el acto administrativo en firme para efectos del cobro coactivo / NOTIFICACION DEL CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – No tiene aplicación al procedimiento tributario

En relación con el planteamiento de la DIAN en el sentido de que el aviso previsto en el parágrafo único del artículo 6º del Decreto 2314 de 1989 suplía la diligencia de notificación, la Sala reitera que tal aviso se refería a la eventualidad de la

responsabilidad, 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. Respecto al argumento de la DIAN en el sentido de que los artículos 44 y 48 del Código Contencioso Administrativo no son aplicables en materia tributaria, la Sala precisa que, si bien es cierto que el Estatuto Tributario consagra un régimen especial en materia de notificaciones, el artículo 1º del Código Contencioso Administrativo establece que los aspectos no previstos en las leyes especiales se regirán por las disposiciones que este Código contiene. Ahora bien, el tema de la inoponibilidad o ineficacia como consecuencia de la irregularidad de la notificación no se encuentra regulado en el Estatuto Tributario, entonces, en este aspecto se aplica el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo. No ocurre lo mismo frente al artículo 44 del Código Contencioso Administrativo, dado que esta norma prevé la notificación personal de los actos administrativos, la cual se encuentra regulada por el artículo 569 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 569

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Trece (13) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 08001-23-31-000-1998-90155-01(17374)

Actor: COMPAÑIA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A.-CONFIANZA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico, proferida el 11 de junio de 2008, que en la parte resolutive dispuso:

***PRIMERO:** Declárase la nulidad de las Resoluciones 000.40 de julio 3 de 1997 y 000.22 de 2 de septiembre del mismo año, mediante las cuales se hizo efectiva la póliza de cumplimiento N° 3178538 del 2 de noviembre 23 (sic) de 1.990 otorgada por la sociedad demandante, y se decidieron las excepciones propuestas y el recurso de reposición en contra del Mandamiento de Pago N° 00316 de mayo 7 de 1.997 y en consecuencia se declara probada la excepción de falta de conformación del título ejecutivo.*

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento se exonera a la Compañía Aseguradora de Fianzas CONFIANZA S.A. al pago de lo establecido*

en el mandamiento de pago N° 00316 fecha 7 de mayo de 1997 donde se ordena cancelar la suma de OCHENTA Y UN MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y UN MIL PESOS MCTE (\$81.541.000.00), más los intereses incrementados en un 50%, “por adeudar al fisco Nacional las obligaciones derivadas del contrato de seguro (Póliza de Cumplimiento N° 3178538 de fecha 23 de noviembre de 1990) (sic), aportada por el contribuyente COMERCIAL 31 LTDA con Nit 800.109.641”, y se levanten las medidas cautelares que se le hubieren impuesto por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla.

TERCERO: Sin costas.

CUARTO: Ejecutoriada esta sentencia, archívese el expediente.

(...)”.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. – Confianza- solicitó la nulidad de la resolución 000.44 del 3 de julio de 1997, proferida por la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Barranquilla, mediante la que se declararon probadas parcialmente las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago No. 00316 y, además, pidió que se declarara la nulidad del mandamiento de pago No. 00316 del 7 de mayo de 1997.

También suplicó la nulidad de la Resolución No. 000.22 del 2 de septiembre de 1997, mediante la que se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la resolución que resolvió las excepciones del mandamiento de pago No. 00316.

Por último, pidió que, a título de restablecimiento de los derechos de la demandante, se declare que la compañía no está obligada a pagar al Fisco Nacional las sumas que se le exigen y se levanten las medidas cautelares que le fueron impuestas.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Estatuto Tributario: Artículo 793, artículo 828 numerales 3º y 4º, artículo 831 numerales 2º, 3º y párrafo y artículo 860 inciso 1º.
- Código de Procedimiento Civil: Artículo 177 inciso 2º.
- Código Contencioso Administrativo: Artículos 44, 48, 68.
- Constitución Política: Artículo 29.
- Ley 49 de 1990: Artículo 40.

Los cargos planteados por la demandante como concepto de violación se pueden resumir de la siguiente manera¹:

¹ Fls. 2 a 10.

Cargo Primero: Falta de ejecutoria del título ejecutivo.

Adujo la demandante que no existe ningún título que preste mérito ejecutivo en los términos del artículo 828 del E.T.

Citó doctrina judicial del Consejo de Estado sobre la materia², y concluyó que de conformidad con el artículo 44 del C.C.A. los actos demandados no produjeron efectos legales, pues a la Compañía demandante no le fue notificada la Resolución Sanción por devolución improcedente aparentemente efectuada a la Sociedad Comercial 31 Ltda., razón por la que no se configuró título alguno.

Que ante la falta de la notificación mencionada, existió violación del derecho de defensa de la compañía demandante, pues no se le dio la oportunidad de controvertir o, al menos, de conocer dicho acto administrativo.

Cargo Segundo: Falta de título ejecutivo.

Sostuvo la demandante que el cobro pretendido por la Administración se funda en un hecho que no se demostró, esto es, que a la Sociedad Confianza se le devolvió un saldo a favor en materia de impuesto sobre las ventas. Que al respecto, la demandante ha sostenido que ese supuesto no ha sido demostrado por la Administración como soporte necesario para expedir sus decisiones.

Manifestó que en la Resolución No. 000.22 del 2 de septiembre de 1997, por medio de la que se desató el recurso de reposición interpuesto en contra de la providencia que resolvió las excepciones en contra del mandamiento de pago, la Administración sostuvo que le corresponde a la aseguradora demostrar que los afianzados no recibieron el dinero de la devolución. Que ese argumento choca con el inciso 2º del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, que establece que *“los hechos notorios y las afirmaciones negativas indefinidas no requieren prueba”*.

Que no obra prueba de la supuesta devolución cuyo reintegro se exige y, además, que la aseguradora expresó la imposibilidad de aportar esa prueba. Que, no obstante, fue objeto de sanción, bajo el supuesto de que la carga de la prueba de esa afirmación o negación indefinida le corresponde a la demandante. Que, contrario al supuesto de la Administración de Impuestos, la carga de la prueba le corresponde a la entidad administradora de impuestos.

Que ante la inactividad probatoria de la Administración, es forzoso concluir que existe una clara violación del inciso 1º del artículo 860 del E.T., norma que dispone que al presentarse la solicitud de devolución o compensación con garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañía de seguros, *“la Administración de impuestos, dentro de los cinco días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro”*. Que, en este caso, la DIAN no probó que se hubiera ordenado la entrega del cheque o título de giro dentro del término legal.

Que no puede alegarse que el título lo constituye la póliza de garantía y la declaratoria administrativa de la improcedencia de la devolución, pues por tratarse de un título complejo, es menester que conforme a las normas legales vigentes a cuya luz se expidió la póliza, la Administración hubiere cumplido con la devolución oportuna del impuesto, porque si no lo devolvió o lo hizo pero excedió el plazo, la

² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 9 de septiembre de 1994. Exp. 5665; del 21 de junio de 1991. Exps. 3132 y 3142 y del 1 de agosto de 1991. Exp. 3136, todas con ponencia del H. Consejero doctor Jaime Abella Zárate.

garantía perdió su objeto, cual es la obtención por su tomador de la devolución en cinco días y no en un plazo mayor, para el que no se requiere garantía alguna. Que, en consecuencia, Confianza S.A. no adquirió responsabilidad alguna en la forma en que lo exige la demandada.

Que en el expediente no obran lo originales del cheque título o giro oficiales debidamente ejecutoriados. Que la Administración sólo se limitó a notificar a la aseguradora el mandamiento de pago, mediante ciertos actos de la Administración de Impuestos en los que se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, soporte que, para el caso, no configura como elemento probatorio, pues, la Administración no demostró que hubiese cumplido con la devolución oportuna de las sumas que exige. Que, por lo tanto, el título ejecutivo de que trata el artículo 828 del E.T. no existe.

En cuanto a la notificación de la Resolución Sanción, informó que esta no se surtió y que los títulos fueron expedidos vencido el término que señala el inciso 1º del artículo 860 del E.T.

Expresó que el pliego de cargos se formuló el 10 de septiembre de 1991 y la notificación del mandamiento de pago se surtió el 7 de mayo de 1997, tiempo que excedió los dos años establecidos en la ley para la prescripción de la acción derivada del contrato de seguros.

Indicó que no se puede pretender el cobro de obligaciones fiscales si no existe el título ejecutivo que las sustenta.

Adujo, así mismo, que es indispensable que el título reclamado se ponga de manifiesto, con el fin de que pueda ser controvertido por las partes afectadas. Esto, en razón de que el título constituye la prueba contra el deudor y, por ende, es a la Administración a la que le corresponde aportarlo al proceso y no presumir que el contribuyente ya conoce la existencia de la obligación.

Cargo tercero: Calidad de deudor solidario.

Sostuvo que conforme con el artículo 40 de la Ley 49 de 1990, vigente a la fecha de solicitud de la devolución por parte de la firma garantizada por CONFIANZA S.A., e integrado al E.T. por el inciso segundo artículo 860, la vinculación del garante como responsable solidario debía ocurrir si la Administración Tributaria practicaba *"requerimiento especial o pliego de cargos por improcedencia"*.

Manifestó que como la póliza que dio origen al proceso ejecutivo tenía vigencia hasta el 23 de febrero de 1991 y la Administración dictó el Pliego de Cargos el 10 de septiembre siguiente, se excedió el lapso en el que se podía vincular a Confianza S.A., como se expuso ante la Oficina de Cobranzas tanto al formular las excepciones como en el recurso gubernativo.

Que a esos argumentos se suma el hecho de que el Consejo de Estado, en sentencia del 9 de agosto de 1996, anuló el literal c) del artículo 6º del Decreto Reglamentario 2314 de 1989, norma mediante la que se pretendió vincular solidariamente al garante, a partir del momento en que se efectuaba la devolución, sin sujeción a la vigencia de la garantía.

Que, conforme con la sentencia citada, los efectos del acto administrativo que impone la sanción por devolución improcedente no pueden afectar a la

demandante, no solamente por no haber sido notificada de la Resolución Sanción, sino porque su vinculación, ya no contractual como garante, sino jurídico-tributaria en el carácter de deudora solidaria, solamente se habría producido si la Administración hubiera actuado diligentemente para expedir el requerimiento especial o el pliego de cargos dentro del lapso de 6 meses de vigencia de la garantía, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso 860 del E.T. y según lo estableció el artículo 40 de la Ley 49 de 1990. Que esa condición no podía ser modificada por la norma reglamentaria y mucho menos por la aseguradora al expedir la póliza de garantía, como lo consideró la Administración.

Cargo cuarto: Indebida tasación de la deuda.

Adujo la demandante que la Administración accedió a declarar probada la excepción atinente a la inclusión de la "*Sanción por improcedencia de la devolución*", pues el artículo 40 de la Ley 49 de 1990, vigente al momento de ocurrir los hechos, no establecía más que los "intereses correspondientes" y no las sanciones adicionales por el artículo 71 de la Ley 6ª de 1992.

Que, no obstante, la Administración persiste en exigir, además de los intereses, las costas y gastos del proceso, factores no determinados en documento alguno que configure título ejecutivo, amén de que la póliza de garantía solamente cubre un valor "equivalente al monto objeto de devolución". Que, además, como el proceso de cobro se adelantó en sede administrativa y no por la vía judicial, no pueden agregarse esos factores, porque están cubiertos por la partida de defensa de la Hacienda Nacional, establecida en el artículo 696-1 del E.T.

Por último, sostuvo que el mandamiento de pago comprende los valores compensados que no fueron objeto de devolución, lo que configura un enriquecimiento sin causa a favor del fisco.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

En relación con la falta de título ejecutivo alegado por la demandante, manifestó que la Aseguradora, en su calidad de garante, no es parte sino un tercero interesado en las resultas del procedimiento, razón por la que los actos preparatorios y definitivos de los que se deriva su responsabilidad solidaria están revestidos de fuerza ejecutoria, de conformidad con el parágrafo 1º del artículo 6º del Decreto 2314 de 1989. Agregó que sobre la responsabilidad futura sólo bastaba el aviso que se surte de la notificación del pliego de cargos al contribuyente avalado.

Sostuvo que no es lo mismo el aviso que la notificación. Que el aviso fue surtido, y que la norma sólo conminaba a la Administración a dar aviso al garante sobre la actuación que se estaba siguiendo al afianzado.

Adujo que la falta de entrega de los títulos no era de competencia de la Administración de Impuestos, pues ésta capacidad le habría sido conferida por Ley al Banco de la República, y la única obligación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales era ordenar la devolución dentro del término improrrogable de cinco días, como efectivamente se hizo.

Solicitó que se requiriera al Banco de la República para que certificara la entrega de los títulos de devolución de impuestos al contribuyente afianzado, para probar que efectivamente la DIAN entregó los dineros.

Expresó que la obligación de la actora como deudora solidaria estaba sometida a una única condición, cual era que se constatará la improcedencia de la devolución dentro de los seis meses de vigencia de la póliza o en los seis meses siguientes a la fecha en la que se concedió la devolución. Que, en consecuencia, la demandante debe cumplir la obligación establecida en el contrato de seguros.

Informó que el actor erró al señalar que había prescrito el derecho derivado del contrato de seguros, toda vez que el acto que debe proferirse dentro de los dos años es el pliego de cargos y no el mandamiento de pago, pues éste es el que ordena la ejecución de la Resolución Sanción, acto administrativo que debe ser dictado en los cinco años siguientes, contados a partir de la ejecutoria, de conformidad con lo señalado en el artículo 828 del E.T. Que la garantía a favor de la Nación presta mérito ejecutivo a partir del acto que declaró el incumplimiento.

Informó que previo a la devolución debe ordenarse la compensación de los saldos a cargo del contribuyente solicitante de dicha devolución.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en sentencia del 11 de junio de 2008, declaró probada la excepción de falta de conformación del título ejecutivo presentada por la Aseguradora de Fianzas CONFIANZA S.A.

Anuló las resoluciones No. 000.40 de julio 3 de 1997 y 000.22 de 2 de septiembre del mismo año, mediante las que se hizo efectiva la póliza de cumplimiento N° 3178538 del 23 de noviembre de 1990 otorgada por la sociedad demandante y mediante la que se resolvieron las excepciones propuestas y el recurso de reposición interpuesto por la Aseguradora contra el mandamiento de pago No. 00316 de mayo 7 de 1997.

A título de restablecimiento del derecho, exoneró a la Compañía Aseguradora de Fianzas CONFIANZA S.A. del pago de lo establecido en el mandamiento de pago N° 00316 y ordenó levantar las medidas cautelares que se hubieren impuesto a la contribuyente.

El Tribunal fundamentó su decisión en las siguientes consideraciones:

Dijo que la Dirección de Impuestos de Barranquilla estaba obligada a notificar las resoluciones objeto del litigio a la Aseguradora de Fianzas CONFIANZA S.A., para garantizar el derecho de defensa que le asistía a la demandante.

Que la omisión en la que incurrió la Administración afectó la firmeza del acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución y, en consecuencia, no se configuró el título ejecutivo que autorizara el cobro coactivo a cargo de la aseguradora, pues el sólo aviso no era el medio idóneo para integrar el título ejecutivo con la póliza.

En relación con el procedimiento legal utilizado por la Administración para adelantar el proceso de cobro, consideró el Tribunal que la Administración Tributaria no utilizó los mecanismos legales diseñados para ello, pues el

procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de las obligaciones, sino la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes.

Que no podía admitirse que el simple aviso remitido por la Administración a la compañía aseguradora, sobre la existencia de los actos previos a la definición de tales obligaciones, como eran el requerimiento especial y el pliego de cargos practicados a cargo de la sociedad contribuyente, sirviera para constituir el título ejecutivo que permite exigir válidamente el cumplimiento de la obligación.

Que la obligación sólo surge cuando el acto definitivo de liquidación de revisión, en el evento que la obligación se derive de ésta o en la resolución sanción, es debidamente notificado a la parte de quien se pretende exigir el pago de la obligación determinada en dichos actos que, para el caso, es la compañía aseguradora, garante de la obligación.

Por último, el Tribunal indicó que para configurar el título ejecutivo que permitiera a la Administración la ejecución de la obligación, no bastaba probar que se informó a la aseguradora sobre la iniciación del proceso de liquidación o sancionatorio, ni la existencia de la póliza de cumplimiento expedida por la aseguradora, sino que se requería, además, configurar el título ejecutivo frente a la aseguradora, lo que exigía la notificación del acto definitivo, esto es, de la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente o de la liquidación de revisión, porque era en dichos actos que constaba la cuantificación de la obligación, y que hacía exigible y viable el mandamiento de pago.

APELACIÓN

La U.A.E. DIAN interpuso recurso de apelación³ contra la anterior sentencia.

Adujo que la Administración no violó el derecho de defensa de la demandante como lo sostuvo el Tribunal. Dijo que bastaba la sola notificación del aviso de requerimiento especial y del pliego de cargos a la aseguradora para vincularla al proceso, según lo establecía la legislación vigente para la época.

Que la Administración no estaba obligada a notificarle a la compañía aseguradora los actos proferidos a sus avalados, pues la aseguradora en su calidad de garante sólo era un tercero interesado, y su vinculación se surtía en el mismo momento en que se notificaba el mandamiento de pago.

Que la DIAN sólo estaba obligada a dar aviso para la responsabilidad futura del garante, de conformidad con el párrafo único del artículo 6º del Decreto 2314 de 1989.

Que las normas vigentes para la fecha en que expidió el mandamiento de pago no contemplaban la notificación al garante. Que esa era una regulación especial, razón por la que no era aplicable la analogía o la remisión directa a los artículos 44, 48 y siguientes del Código Contencioso Administrativo.

³ Fls. 150-153.

Que no podía exigirse a la Administración de Impuestos que actuara con fundamento en una normatividad que para la fecha de los hechos no se encontraba vigente.

Que ni el Decreto 2314 de 1989 ni el artículo 1075 del Código de Comercio, contemplaban la obligación de notificar a la Aseguradora sobre un acto que comunicará un siniestro

Que, la administración cumplió estrictamente con lo señalado en el artículo 860 del E.T. vigente para la época y, en consecuencia, no podía considerarse que vulneró el artículo 29 de la Constitución Nacional.

Que la Aseguradora afianzó a unos contribuyentes que no cumplieron con sus obligaciones y que, por tanto, debían responder ante la ocurrencia del siniestro.

Por último pidió que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se nieguen las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en el escrito de apelación de la sentencia de primera instancia y agregó:

Que la Administración de Impuestos sólo se ciñó a lo señalado el artículo 6º del Decreto 2314 de 1989.

Que la vinculación al proceso de cobro y la expedición y posterior notificación de la resolución sanción por devolución improcedente se efectuó de conformidad con lo establecido en los artículos 828, 670 y 565 del E.T., y que, una vez ejecutoriado el acto administrativo sancionatorio, éste junto con la póliza constituía el título ejecutivo en contra del garante.

Por último, solicitó que se declarara la legalidad de los actos administrativos proferidos por la DIAN.

El demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda e insistió en que se confirmara la sentencia de primera instancia.

El Ministerio Público, se pronunció en los siguientes términos:

Pidió que se confirmara la decisión proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, pues la Administración debió notificar a la aseguradora del acto definitivo, esto es, de la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente o de la liquidación de revisión, pues esa era la oportunidad que tenían los terceros para oponerse a los actos de la Administración con los que podían resultar afectados.

Sostuvo que se encuentra probado que resoluciones mencionadas no fueron notificadas. Que, en vista de lo anterior, la Aseguradora no podía ser sujeto en el presente proceso.

Por último, consideró que se deben negar las pretensiones del recurrente y solicitó que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación interpuesta por la DIAN, decide la Sala si se ajustan a derecho la Resolución No. 000.40 del 3 de julio de 1997 y la Resolución No. 000.22, mediante las que LA DIAN hizo efectiva la póliza de cumplimiento No. 3178538 del 23 de noviembre de 1990, otorgada por la Aseguradora de Fianzas S.A. – Confianza y se decidieron las excepciones propuestas y el recurso de reposición interpuesto en contra del mandamiento de pago No. 00316 del 7 de diciembre de 1997, respectivamente.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

- La División de Liquidación de la Administración de Impuestos del Atlántico, mediante la Resolución 000097 de 25 de mayo de 1992 le impuso a la Sociedad Comercial 31 Ltda, sanción por devolución improcedente en cuantía de \$81.541.000.

- La División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Barranquilla notificó a la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. – Confianza del mandamiento de pago No. 00316 del 7 de mayo de 1997, con el objeto de exigirle el pago del impuesto sobre las ventas presuntamente devuelto a la firma Comercial 31 Ltda. correspondiente al quinto bimestre de 1990, amparado por la póliza de cumplimiento No. 3178538 del 23 de noviembre de 1990, más los intereses aumentados en un 50%, gastos y costas del proceso.

- El 3 de junio de 1997, La Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. – Confianza presentó las excepciones de falta de ejecutoria del título ejecutivo, falta de título ejecutivo, ausencia de calidad de deudor solidario e indebida tasación del monto de la deuda contra el mandamiento de pago.

- Mediante Resolución No. 000.40 del 3 de julio de 1997, la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Barranquilla desató las excepciones propuestas y declaró parcialmente probada la excepción de indebida tasación del monto de la deuda, por concepto de la sanción por devolución improcedente, y ordenó continuar con la ejecución, el remate de los bienes embargados, la liquidación del crédito, el abono de los dineros depositados, la condena en costas y ofició a la Superintendencia Bancaria para investigar a la sociedad. Contra esa resolución Confianza S.A. interpuso recurso de reposición el día 6 de agosto de 1997.

- Mediante la Resolución No. 000.22 del 2 de septiembre de 1997, la Administración resolvió el recurso de reposición, en la que confirmó la resolución objeto del recurso.

La contribuyente fundamentó el concepto de violación en que no existe título ejecutivo que sirva de soporte al mandamiento de pago proferido por la entidad demandada; en que no se ejecutorió el mencionado título, toda vez que no se configuró debidamente; en que se excedió el tiempo requerido para la vinculación de la sociedad Aseguradora y, además, en que existió una indebida liquidación de la deuda, toda vez que se cobraron valores excesivos y no autorizados por la Ley, lo que generó un enriquecimiento sin causa a favor del fisco.

Por su parte, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales señaló que el mandamiento de pago se encontró debidamente configurado, pues no es necesaria la notificación de la sanción por devolución improcedente a la sociedad

garante de la póliza adquirida por el contribuyente para que se configure el título ejecutivo. Que, además, la obligación de la actora como deudora solidaria estaba sometida a una única condición, cual era, que se constatará la improcedencia de la devolución dentro de los seis meses de vigencia de la póliza o en los seis meses siguientes a la fecha en la que se concedió la devolución. Que, en consecuencia, el demandante debe cumplir la obligación establecida en el contrato de seguros, pues no son procedentes las excepciones propuestas contra el título ejecutivo.

El Tribunal Administrativo del Atlántico accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en que para configurar el título ejecutivo que le permitiera a la Administración la ejecución de la obligación, no bastaba probar que se informó a la aseguradora sobre la iniciación del proceso de liquidación o sancionatorio, ni la existencia de la póliza de cumplimiento expedida por la aseguradora, sino que se requería, además, configurar el título ejecutivo frente a la aseguradora, lo que exigía la notificación del acto definitivo, esto es, de la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente o de la liquidación de revisión, porque es en dicho acto que consta la cuantificación de la obligación, y que hace exigible y viable el mandamiento de pago.

De acuerdo con los planteamientos expuestos, considera la Sala que se debe confirmar la sentencia del *a quo*, por las siguientes razones.

En efecto, conforme con los hechos probados y no controvertidos, la Sala observa que dentro del expediente no obra prueba alguna de la notificación a la parte actora de la Resolución 000097 de 25 de mayo de 1992, mediante la cual la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad Comercial 31 Ltda, 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 la Compañía Aseguradora de Fianzas 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.

Por otra parte, la Sala reitera el criterio expuesto en anteriores oportunidades al resolver asuntos similares al aquí planteado.⁴

En efecto, la Sala ha dicho que el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, preveía que cuando el contribuyente presentaba con la solicitud de devolución 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, que era de seis meses, la Administración practicaba requerimiento especial o notificaba el pliego de cargos para imponer la sanción por devolución improcedente, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, con los intereses correspondientes. Estas

⁴ Sentencias de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644 ; 10 de marzo de 2005, exp. 14325 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa; 12 de mayo de 2005, exp. 13824, CP. doctor Héctor J. Romero Díaz, y 8 de octubre de 2009, exp. 16483, CP. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

obligaciones se harían efectivas una vez quedara en firme la liquidación oficial o la sanción.

A su vez, el artículo 828 [4] 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 administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

De la interpretación armónica de los artículos 828 [4] y 860 del Estatuto Tributario se desprende 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. Para que dicho acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar ejecutoriado, esto es, que se cumpla respecto de él alguno los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 *ibídem*.⁵

Así mismo, la resolución ejecutoriada, que declara la improcedencia de la devolución y la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de base para el mandamiento de pago.

Ahora bien, en relación con el planteamiento de la DIAN en el sentido de que el aviso previsto en el parágrafo único del artículo 6º del Decreto 2314 de 1989 suplía la diligencia de notificación, la Sala reitera que tal aviso se refería a la eventualidad de la responsabilidad, 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.

Respecto al argumento de la DIAN en el sentido de que los artículos 44 y 48 del Código Contencioso Administrativo no son aplicables en materia tributaria, la Sala precisa que, si bien es cierto que el Estatuto Tributario consagra un régimen especial en materia de notificaciones, el artículo 1º del Código Contencioso Administrativo establece que los aspectos no previstos en las leyes especiales se regirán por las disposiciones que este Código contiene. Ahora bien, el tema de la inoponibilidad o ineficacia como consecuencia de la irregularidad de la notificación no se encuentra regulado en el Estatuto Tributario, entonces, en este aspecto se aplica el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo. No ocurre lo mismo frente al artículo 44 del Código Contencioso Administrativo, dado que esta norma prevé la notificación personal de los actos administrativos, la cual se encuentra regulada por el artículo 569 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, y por cuanto no se integró en debida forma el título ejecutivo que sirvió de base para la expedición del mandamiento de pago librado en contra de la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A., 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,

⁵ El artículo 829 del Estatuto Tributario prevé que los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados cuando contra ellos no procede recurso alguno, cuando se vence el término para interponer los mismos y no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma, cuando se renuncia expresamente o se desista de los mismos y cuando los interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva.

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Reconócese personería a la abogada María Helena Caviedes Camargo, como apoderada de la DIAN.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ