

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE / Se presenta cuando la administración rechaza o modifica el saldo a favor devuelto o compensado / GARANTE DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS – Le son exigibles a partir de la firmeza de la liquidación de revisión o de la sanción por devolución impropcedente

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece que las devoluciones o compensaciones efectuadas con fundamento en las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor y, que si la Administración rechaza o modifica el saldo a favor devuelto o compensado mediante la expedición de una liquidación oficial, ordenará su reintegro más los intereses moratorios que correspondan incrementados en un 50%. Dispone, además, que cuando la devolución se obtenga mediante la utilización de documentos falsos o mediante fraude, se impondrá una sanción adicional equivalente al 500% del valor devuelto de forma impropcedente. De la misma forma, el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos que se discuten (con la modificación establecida por la Ley 223 de 1995), estableció que al garante de la póliza otorgada para efectos de la devolución, le es exigible la obligación garantizada a partir del momento en que quede en firme, ante la jurisdicción o ante la Administración, la liquidación oficial de revisión o la sanción por devolución impropcedente. En atención a las normas señaladas, la Sala evidencia que en el expediente está demostrado que el contribuyente registró en la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2010, un saldo a favor de \$125.928.000, que pidió en devolución con garantía, y que posteriormente fue rechazado por la Administración mediante la expedición de la respectiva liquidación oficial de revisión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 860

REINTEGRO DE SUMAS DEVUELTAS INDEBIDAMENTE – El valor total del reintegro no puede desbordar el límite del valor asegurado en la póliza / EXCEPCION DEL GARANTE CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO – Procede alegar indebida tasación de la deuda cuando excede el valor asegurado en la póliza

La Sala evidencia que, contrario a lo afirmado por la sociedad demandante, la resolución sanción no estableció que la responsabilidad de la compañía operaba respecto de la totalidad de los conceptos allí establecidos, esto es, desbordando el límite del valor asegurado en la póliza, pues lo que hizo fue ordenar el reintegro de las sumas devueltas de forma impropcedente, más el valor de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en el 50% a título de sanción y, adicionalmente le impuso al contribuyente la sanción del 500% por la utilización de medios fraudulentos, en los términos dispuestos por la liquidación oficial de revisión. De igual forma, como lo prevé el artículo 860 del Estatuto Tributario, el acto administrativo demandado dispuso la exigibilidad de la obligación garantizada, sin que por ello, se reitera, pueda afirmarse que la Administración haya tasado el valor con que debe responder la firma aseguradora, en calidad de garante de dicha obligación. En otro caso en que la compañía demandante presentó un argumento similar, la Sala advirtió que “...que el cargo así propuesto, constituiría una de las excepciones contra el mandamiento de pago, que podría proponer la Aseguradora en caso de que la DIAN decidiera hacer efectiva la póliza y en el evento de que la obligación no sea tasada dentro de los límites de cobertura establecidos en la póliza de seguro”. Lo anterior, por cuanto el parágrafo del artículo 831 del Estatuto Tributario dispone que “Contra el mandamiento de

pago que vincule los deudores solidarios procederán además, las siguientes excepciones: (...) 2.- La indebida tasación del monto de la deuda”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 831 PARAGRAFO / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 860

REQUERIMIENTO ESPECIAL – Solo se le debe notificar al contribuyente que es el titular de la relación jurídica tributaria / PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO – Tanto el requerimiento especial como la liquidación de revisión están dados en función del vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente / GARANTE EN DEVOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR – Su interés jurídico nace cuando ocurre el siniestro y la administración declara la improcedencia de la devolución / ACTO QUE DECLARA LA IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCION E IMPONE LA SANCION – Es el acto que debe ser notificado al garante en razón de su interés jurídico

Seguros del Estado S.A., alegó que a pesar del interés jurídico que le asistía, la Administración no le notificó el requerimiento especial, lo que implica que la declaración tributaria del contribuyente quedó en firme, por haber transcurrido el término de dos años a que hace referencia el artículo 714 del Estatuto Tributario. Desde ahora la Sala aclara que, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial que precede a la 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. (...) En esa medida, el interés jurídico del garante, respecto de la obligación asegurada, nace a partir del momento en que dicha obligación se hace exigible, esto es, cuando ocurre el siniestro y la Administración declara la improcedencia de la devolución, le impone al contribuyente la sanción prevista por el artículo 670 del Estatuto Tributario y ordena la exigibilidad de la obligación a la aseguradora, en razón de la póliza expedida. Es en ese instante que el garante puede ejercer los derechos de defensa y de contradicción que le asisten contra el acto sancionatorio, mediante la interposición del recurso de reconsideración, o mediante el uso de los medios de control que tiene a su disposición ante la jurisdicción contencioso administrativa. (...) En consecuencia, el acto que debe serle notificado al garante, en razón del interés que le asiste, es el que declara la improcedencia de la devolución, e impone las sanciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, y no el acto de determinación del tributo, que como se dijo, debe serle notificado al contribuyente. Cabe señalar que en el que se examina, la Administración le comunicó a la demandante sobre la existencia del requerimiento especial, y le notificó tanto la liquidación oficial, como la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente, actos que fueron recurridos mediante la interposición de los recursos de reconsideración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 704

NOTA DE RELATORIA: Sobre el momento en el que surge el interés o legitimación de las compañías de seguro, en calidad de garantes, para recurrir la

sanción o demandarla, se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 27 de agosto de 2015, Exp. 25000-23-27-000-2012-00304-01(20493), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la notificación de la liquidación oficial de revisión únicamente al contribuyente y no al garante de la obligación, se cita el auto del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 28 de agosto de 2013, Exp. 25000-23-27-000-2012-00460-01(19880), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CONTRATO DE SEGUROS – Al momento de suscribirse la aseguradora conoce el riesgo que involucra el incumplimiento de las obligaciones tributarias / SINIESTRO EN EL CONTRATO DE SEGURO PARA DEVOLUCION DE IMPUESTOS – Ocurre con la expedición de la resolución que impone sanción por devolución y/o compensación improcedente / IMPERIO DE LA LEY – A él están sometidos los jueces en sus providencias

La Sala considera que la sociedad demandante, al momento de suscribir el contrato de seguros que se discute, conoció del riesgo que involucraba el incumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la devolución del saldo a favor registrado por el contribuyente, pues contó con la oportunidad de evaluarlo y, a pesar de ello, decidió asegurarlo. Por tal motivo, en el momento en que la compañía demandante firmó el contrato de seguros con el otro extremo del vínculo contractual, esto es, con el tomador de la póliza, el acuerdo de voluntades se hizo eficaz y las condiciones del mismo estaban dadas, lo que incluye la delimitación del riesgo asegurable y las consecuencias de la ocurrencia del siniestro, que como se dijo, se dieron con la expedición de la resolución que le impuso al contribuyente la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Lo anterior, teniendo en cuenta que el contrato de seguro, es de carácter, consensual, bilateral, oneroso y aleatorio. En esa medida, la Administración, que es ajena al vínculo contractual al no ser parte del contrato, no debe asumir la responsabilidad derivada de la indebida o errada evaluación del riesgo hecha por la parte demandante, que como se dijo, conoció las condiciones de las obligaciones que decidió asegurar y las consecuencias derivadas de su incumplimiento. En lo que respecta a la aplicación del Concepto DIAN 012296 del 29 de marzo de 2012, es del caso señalar que la compañía no actuó amparada esa disposición, y que la misma no incide en la decisión de la Sala, pues en razón de las argumentaciones expuestas, respecto de la interpretación del artículo 860 del Estatuto Tributario, aplica la previsión establecida en el artículo 230 de la Constitución Política, según la cual, *“Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley”*. De otro lado, si bien el Tribunal citó el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1430 de 2010, que no estaba vigente durante la suscripción de la garantía, tal modificación no cambió la forma de vinculación del garante que estaba establecida en la norma anterior.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 860 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 230

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 68001-23-33-000-2014-00131-01(21996)

Actor: SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por entidad demandante contra la sentencia del 20 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El contribuyente Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2010, registrando un saldo a favor de \$125.928.000, que fue pedido en devolución el 8 de septiembre de ese mismo año, con garantía de la sociedad Seguros del Estado S.A., según la póliza 96-43-101004199 del 7 de septiembre de 2010¹.

Mediante la Resolución 0386 del 7 de octubre de 2010², la División de Gestión de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga ordenó devolver la suma referida.

El 28 de julio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la dirección seccional señalada, expidió el Requerimiento Especial 042382011000058. Dicho acto le fue comunicado al garante mediante oficio del 2 de agosto de ese año³.

El 24 de abril de 2012 la Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 042412012000043⁴, acto que al serle notificado al garante⁵, fue recurrido mediante

¹ Folios 59 a 65 del cuaderno de antecedentes 1-

² Folios 66 a 69 del c.a. 1.

³ Folio 176 del c.a. 1.

⁴ Folios 182 a 195 del c.a. 1.

el recurso de reconsideración⁶, que fue decidido desfavorablemente mediante la Resolución 900.246 del 20 de mayo de 2013⁷, la cual se notificó personalmente al apoderado de Seguros de Estado.⁸

El 17 de agosto de 2012, la DIAN profirió el Pliego de Cargos 042382012000073⁹, en el que propuso la imposición de las sanciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario y, la exigibilidad de la obligación garantizada. El acto mencionado se notificó a la compañía Seguros del Estado S.A. el 21 de agosto de 2012¹⁰.

Mediante escrito del 4 de septiembre de 2012¹¹ la parte demandante respondió el pliego de cargos señalado y el 25 de octubre del mismo año, la entidad demandada expidió la Resolución Sanción 042412012000263¹², confirmando lo propuesto en el pliego de cargos. El acto sancionatorio se notificó al contribuyente el 30 de octubre siguiente¹³.

El 9 de noviembre de 2012, la sociedad demandante interpuso el recurso de reconsideración¹⁴ contra el acto administrativo referido, resuelto desfavorablemente por la Resolución 900.161 del 9 de octubre de 2013¹⁵, que le fue notificada el 23 de octubre siguiente¹⁶.

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se efectúen las siguientes declaraciones¹⁷:

⁵ Folio 196 del c.a. 1.

⁶ Folios 197 a 202 del c.a. 1.

⁷ Folios 203 a 220 del c.a. 1.

⁸ Folio 220 reverso del c.a.1.

⁹ Folios 28 a 41 del c.a. 1.

¹⁰ Folio 43 del c.a.2.

¹¹ Folios 53 a 60 del c.a. 1.

¹² Folios 72 a 102 del c.a. 1.

¹³ Folio 102 del c.a. 1.

¹⁴ Folios 105 a 113 del c.a.1.

¹⁵ Folios 38 a 48 del c.a. 3.

¹⁶ Folio 49 del c.a. 3.

¹⁷ Folio 3 a 22 del c.a.1

“1.- Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 042412012000263 del 25 de octubre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.

2.- Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 900.161 del 9 de octubre de 2013, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 23 de octubre de 2013 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN Bogotá, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción No. 042412012000263 del 25 de octubre de 2012.

3.- 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 estas injustas actuaciones.

4.- 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 que dispone: (...)

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

Invocó como normas violadas los artículos: 29 de la Constitución Política, 565 del Estatuto Tributario, 1045, 1054, 1055 y 1079 del Código de Comercio y, 44 y 48 del Código Contencioso Administrativo.

Concepto de la violación

Rechazó que en el acto administrativo demandado se pretenda cobrar, además de la devolución improcedente, la sanción del 500% por utilización de medios fraudulentos, pues esta situación fue valorada en el proceso de determinación del tributo, que no fue conocido por la sociedad.

Afirmó que si existió fraude, como se afirma en los actos demandados, el contrato de seguros resulta inexistente, porque el consentimiento de la compañía estaba viciado porque el ánimo del tomador era fraudulento, doloso y de mala fe.

Citó el artículo 1055 del Código de Comercio y dijo que asegurar la culpa grave es contrario a la moral y al orden público, por lo que no es aceptable que las pólizas expedidas por la compañía *“...sirvieran de guarida a los delincuentes que pretenden defraudar al Estado Colombiano”*.

Transcribió los artículos 1045 y 1054 del Código de Comercio, y explicó que el riesgo asegurado debe ser futuro e incierto, lo que no ocurre en este caso, en el que el contribuyente, en razón del fraude utilizado para obtener la devolución del impuesto, sabía que dicha devolución resultaría improcedente.

Señaló que la póliza que garantizó la devolución del impuesto, estableció como límite asegurado la suma de \$125.928.000 equivalente al monto de la devolución; que no obstante, en los actos administrativos demandados se pretende que la compañía responda por la sanción del 500% impuesta en razón de la utilización de medios fraudulentos, más los intereses moratorios respectivos.

Explicó que el artículo 860 del Estatuto Tributario fijó las condiciones de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales, al indicar el monto del valor asegurado, la vigencia de la póliza y como se conforma la solidaridad con la aseguradora.

Que al interpretar la norma fiscal y las normas previstas en el Código de Comercio que regulan el contrato de seguros, se extrae que la responsabilidad de las aseguradoras llega hasta el límite del monto asegurado, por lo que a la DIAN no le era dado exigir una suma superior.

Hizo alusión al Oficio DIAN 01296 del 29 de marzo de 2012, para argumentar que la Administración debió notificarle el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y la resolución sanción, para garantizar su derecho de defensa y el debido proceso, en razón del interés que la asiste como garante de la obligación; que por lo mismo, los actos administrativos en que se fundó la resolución sanción, le son inoponibles.

Anotó que, como el requerimiento especial no le fue notificado, transcurrieron los dos años a que se refiere el artículo 714 del Estatuto Tributario, contados desde la

presentación de la solicitud de devolución y, por esto, la liquidación privada del impuesto quedó en firme.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹⁸.

Adujo que en los términos del Decreto 1510 de 2013, las compañías aseguradoras no pueden oponerse a las reclamaciones del Estado, invocando la conducta del tomador del seguro, figura que se conoce como la *“inoponibilidad de excepciones de las compañías de seguros”*, la cual, con anterioridad a la norma señalada, estaba contenida en los Decretos 4828 del 2008 y 732 de 2012. Que una vez en firme el acto administrativo que declara el incumplimiento o la realización del riesgo asegurado, se constituye el siniestro.

Manifestó que no es cierta la inexistencia de riesgo asegurable invocada en la demanda, pues del objeto del contrato de seguro se evidencia que la compañía demandante asumiría el riesgo en caso de que el tomador del seguro no cumpliera con las disposiciones legales para acceder a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que el objeto del contrato era lícito.

Resaltó que la póliza de cumplimiento de disposiciones legales consignó que la compañía demandante era solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de las devoluciones, más los intereses correspondientes, lo cual indica que no es cierto que la responsabilidad se limite al valor de la devolución.

Alegó que el artículo 860 del Estatuto Tributario establece que dentro del cubrimiento de la garantía están comprendidas las sanciones a que se refiere el artículo 670 ibídem, lo que era conocido por la compañía al momento de asumir el riesgo asegurado.

Anotó que no se violaron las disposiciones del Código de Comercio, porque entre la concurrencia del monto asegurable se encuentra la suma improcedentemente devuelta, los intereses y las sanciones correspondientes.

¹⁸ Folio 84 a 102 c.a.1

Explicó que, contrario a lo afirmado en la demanda, la liquidación oficial de revisión le fue notificada a la sociedad demandante y contra ese acto interpuso el recurso de reconsideración, garantizando de esa forma los derechos de defensa y de contradicción que le asistían.

Aseguró que el requerimiento especial le fue informado a la actora mediante oficio, que fue respondido por esta en su oportunidad; no obstante, precisó que el Consejo de Estado estableció que sólo se deber notificar el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro que corresponda.

Relató que la liquidación oficial de revisión le fue notificada al contribuyente y a la compañía aseguradora dentro del término establecido por la ley, a pesar de que dicho acto, por las razones indicadas, no debía notificarse a esta última.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Santander negó las súplicas de las demanda¹⁹.

Se refirió a la normativa comercial y fiscal aplicable al contrato de seguros, y señaló que no procede la inexistencia del contrato de seguros invocada en la demanda, por la supuesta inexistencia del riesgo asegurable, porque a pesar de que los actos administrativos demandados establecieron que la devolución realizada era improcedente y se hizo con el fin de defraudar al fisco, “...*no existen soportes que acrediten la realidad de las cantidades declaradas*”²⁰ y se presume el principio de buena fe de las actuaciones de los particulares.

Argumentó que el objeto asegurado en la póliza de seguros está determinado en los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario que, al ser norma especial, es de aplicación preferente sobre las disposiciones del Código de Comercio.

Precisó que los conceptos de la Administración, constituyen un criterio auxiliar de interpretación para sus funcionarios, aunque no son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes.

¹⁹ Folio 180 a 189 del c.a.1

²⁰ Folio 186 del c.p.

Dijo que el contrato es ley para las partes y que en la póliza de cumplimiento suscrita entre el contribuyente y la actora se acordó que esta última debe pagar, además del monto de la devolución, las sanciones contempladas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, que comprenden el 50% de intereses moratorios y el 500% del valor de la devolución, en los casos de utilización de documentos falsos o mediante fraude.

Proveyó que, en caso de que existan devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del asegurador y, por tanto, la exigibilidad de la obligación a cargo, es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro, y que a partir del momento en que se notifica dicho acto, nace para la actora el interés jurídico.

Que, por tanto, no se violó el debido proceso de la demandante, porque está demostrado que fue notificada de la resolución sanción, y que contra ésta interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto de forma desfavorable.

En atención a los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, condenó en costas a la parte demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Santander²¹.

Argumentó que contrario a lo afirmado por el *a-quo*, el límite del valor asegurado en la póliza de cumplimiento de disposiciones legales corresponde a la suma de \$125.928.000 (valor de la devolución), y que si bien es responsable de los conceptos relacionados en la resolución sanción, sólo lo es hasta el monto señalado, y lo que exceda del mismo, sólo puede hacerse exigible al contribuyente.

Citó el objeto de la póliza de cumplimiento y manifestó que el Tribunal interpretó de forma errada los pronunciamientos del Consejo de Estado, al establecer que su

²¹ Folio 196 a 200 c.a.1.

responsabilidad superaba el límite de la suma asegurada por valor de \$125.928.000.

Que si bien la DIAN pretende cobrar el valor de la devolución, la sanción del 500%, los intereses moratorios y el incremento en un 50% de los mismos, lo puede hacer siempre que no desborde la suma asegurada, porque la compañía no es deudora solidaria y, por esto, su responsabilidad es limitada.

Resaltó que el fallo impugnado no se refirió al Concepto DIAN 021296 de 2012, que obliga a los funcionarios de la Administración, dentro del proceso de vinculación de garantes, a notificar el requerimiento especial y los demás actos del proceso de determinación del tributo.

Indicó que el juez de instancia no se pronunció sobre la firmeza de la declaración tributaria del contribuyente, alegada en la demanda, y reiteró que, como a la sociedad no le fue notificado el requerimiento especial, el denuncia privado está en firme.

Afirmó que el Tribunal fundó su decisión en normas posteriores a los hechos que se discuten, porque la póliza fue suscrita el 29 de septiembre de 2010 y la sentencia, aplicó el artículo 860 del Estatuto Tributario, con la modificación traída por la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010.

Alegó que los actos administrativos demandados se deben anular por inexistencia del riesgo asegurado en el contrato de seguro, pues, a su juicio, si el contribuyente utilizó medios fraudulentos al momento de celebración del mismo, el riesgo era cierto y, por esto, ese elemento del contrato no existe, lo que vulneró el consentimiento de la actora al expedir la póliza.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación²².

La entidad demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda del recurso de apelación²³.

²² Folio a 45 c.a.4

²³ Folio 15 a 19 c.a.4

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado, pidió revocar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander y, en su lugar, anular parcialmente los actos administrativos demandados, en el sentido de excluir la sanción del 500%²⁴.

Advirtió que el requerimiento especial no se notifica al garante, porque el artículo 860 del Estatuto Tributario no condiciona el carácter de deudor solidario que le atribuye a que pueda controvertir ese acto, que si debe ser notificado al contribuyente que está legalmente facultado para responderlo. Que, por esto, no se configura la firmeza de la declaración privada invocada por la demandante.

Manifestó que el garante, al asumir el riesgo asegurado representado en la correcta devolución del saldo a favor del contribuyente, quedó expuesto a que la Administración determinara su improcedencia y a que debiera responder por la consecuencia legal que esa decisión genera, por lo que no tiene cabida la discusión sobre la “*inexistencia*” del contrato de seguro.

Precisó que el artículo 860 del Estatuto Tributario limitó la responsabilidad del garante a la obligación garantizada, la que, en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario, incluye el reintegro de la suma devuelta de forma improcedente, con los intereses moratorios incrementados en el 50%, sin que se pueda adicionar la sanción del 500% que se impone cuando el contribuyente obtiene la devolución mediante documentos falsos o medios fraudulentos.

Indicó que a pesar de que la sanción demandada depende del resultado del proceso de determinación del tributo, en el expediente no obra prueba de que este último haya sido demandado.

En lo que respecta a la aplicación de una norma que no estaba vigente al momento de expedición de la póliza que se discute, dijo que la Ley 1430 de 2010 no afectó la vinculación solidaria establecida con anterioridad en el artículo 860 del Estatuto Tributario.

²⁴ Folio 46 a 50 c.a.4

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala establecer la legalidad de la Resolución Sanción 042412012000263 del 25 de octubre de 2012, y de su confirmatoria, la Resolución 900.161 del 9 de octubre de 2013, que le impusieron al contribuyente Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas las sanciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario, y ordenaron la exigibilidad de la obligación garantizada mediante la póliza 96-43-101004199 del 9 de septiembre de 2010.

Para esto, la Sala debe establecer i) si los actos administrativos demandados establecieron que la responsabilidad del garante superaba el monto asegurado, respecto de las obligaciones garantizadas; ii) si la declaración privada del contribuyente quedó en firme por la falta de notificación del requerimiento especial que precedió el acto de determinación del tributo y, iii) si era inexistente el contrato de seguro ante la supuesta ausencia del riesgo asegurado.

Determinación de los valores asegurados

La actora argumentó que los actos administrativos demandados pretenden que la compañía responda por unos valores que desbordan el límite de la suma asegurada, que incluyen el cobro de la devolución, los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50% y, el 500% de la suma devuelta mediante medios fraudulentos o documentos falsos.

El artículo 670 del Estatuto Tributario²⁵ establece que las devoluciones o compensaciones efectuadas con fundamento en las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo

²⁵ *“Art. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y 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 o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). (...) Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente”.*

a su favor y, que si la Administración rechaza o modifica el saldo a favor devuelto o compensado mediante la expedición de una liquidación oficial, ordenará su reintegro más los intereses moratorios que correspondan incrementados en un 50%.

Dispone, además, que cuando la devolución se obtenga mediante la utilización de documentos falsos o mediante fraude, se impondrá una sanción adicional equivalente al 500% del valor devuelto de forma improcedente.

De la misma forma, el artículo 860 del Estatuto Tributario²⁶, vigente durante los hechos que se discuten (con la modificación establecida por la Ley 223 de 1995), estableció que al garante de la póliza otorgada para efectos de la devolución, le es exigible la obligación garantizada a partir del momento en que quede en firme, ante la jurisdicción o ante la Administración, la liquidación oficial de revisión o la sanción por devolución improcedente.

En atención a las normas señaladas, la Sala evidencia que en el expediente está demostrado que el contribuyente registró en la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2010, un saldo a favor de \$125.928.000, que pidió en devolución con garantía, y que posteriormente fue rechazado por la Administración mediante la expedición de la respectiva liquidación oficial de revisión.

Por ello, la DIAN profirió la Resolución Sanción 042412012000263 del 4 de septiembre de 2012, que en la parte resolutive, dispuso:

“PRIMERO: Reconocer personería al Dr. OSCAR JAVIER MARMOLEJO OLAYA identificado con C.C. 80.055.607 y T.P.

²⁶ “Art. 860. Devolución con presentación de garantía. 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”.

181.389 del C.S.J. para actuar en la presente actuación como apoderado especial de SEGUROS DEL ESTADO S.A. NIT 860.009.578-6 en los términos del poder conferido.

SEGUNDO: Imponer la sanción por compensación y/o devolución improcedente, en los términos del artículo 670 del Estatuto Tributario, al contribuyente PEÑARANDA CÁRDENAS EIBARTH GEISEL NIT 79.854.324-3, consistente en el reintegro de la suma de CIENTO VENTICINCO MILLONES NOVECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE. (\$125.928.000) más el valor de los intereses moratorios incrementados en un cincuenta por ciento (50%) desde el 7 de octubre de 2010 hasta la fecha de pago, de conformidad con los motivos expuestos en la parte considerativa del presente acto administrativo.

Así mismo imponer sanción adicional del 500% del valor de la devolución con utilización de medios fraudulentos al contribuyente EIBARTH GEISEL PEÑARANDA CÁRDENAS NIT 79.854.324-3 por la suma de SEISCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE., ($\$125.928.000 \times 500\% = \$629.640.000$).

TERCERO: ADVERTIR al Contribuyente y a SEGUROS DEL ESTADO S.A., en su condición de garante de la devolución, según póliza de cumplimiento de disposiciones legales No. 96-43-101004199 que contra la presente resolución, procede el Recurso de Reconsideración de conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario, que podrá interponerse ante la división de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Bucaramanga ubicada en la calle 36 No. 14-03 segundo (2º) piso de Bucaramanga o ante la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, dentro de los dos (2) meses siguientes a su notificación previo cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 722 del Estatuto Tributario (...)."

La Sala evidencia que, contrario a lo afirmado por la sociedad demandante, la resolución sanción no estableció que la responsabilidad de la compañía operaba respecto de la totalidad de los conceptos allí establecidos, esto es, desbordando el límite del valor asegurado en la póliza, pues lo que hizo fue ordenar el reintegro de

las sumas devueltas de forma improcedente, más el valor de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en el 50% a título de sanción y, adicionalmente le impuso al contribuyente la sanción del 500% por la utilización de medios fraudulentos, en los términos dispuestos por la liquidación oficial de revisión.

De igual forma, como lo prevé el artículo 860 del Estatuto Tributario, el acto administrativo demandado dispuso la exigibilidad de la obligación garantizada, sin que por ello, se reitera, pueda afirmarse que la Administración haya tasado el valor con que debe responder la firma aseguradora, en calidad de garante de dicha obligación.

En otro caso en que la compañía demandante presentó un argumento similar, la Sala advirtió que *“...que el cargo así propuesto, constituiría una de las excepciones contra el mandamiento de pago, que podría proponer la Aseguradora en caso de que la DIAN decidiera hacer efectiva la póliza y en el evento de que la obligación no sea tasada dentro de los límites de cobertura establecidos en la póliza de seguro²⁷”*.

Lo anterior, por cuanto el párrafo del artículo 831 del Estatuto Tributario dispone que *“Contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios procederán además, las siguientes excepciones: (...) 2.- La indebida tasación del monto de la deuda”*.

Firmeza de la declaración privada del contribuyente

Seguros del Estado S.A., alegó que a pesar del interés jurídico que le asistía, la Administración no le notificó el requerimiento especial, lo que implica que la declaración tributaria del contribuyente quedó en firme, por haber transcurrido el término de dos años a que hace referencia el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Desde ahora la Sala aclara que, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial que precede a la expedición de la liquidación oficial de revisión y éste último acto, sólo se le deben notificar al contribuyente,

²⁷ Sentencia 20493 del 27 de agosto de 2015, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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.).

Ahora bien, retomando el texto del artículo 860 del Estatuto Tributario, la norma establece que en caso de que los contribuyentes presenten solicitud de devolución, acompañada con una garantía a favor de la Nación, la Administración, dentro de los 10 días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

Indicó, además, que si la Administración le notifica al contribuyente dentro del término de vigencia de la garantía (dos años), la liquidación oficial de revisión²⁸, el garante será solidariamente responsable de las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, conceptos que se harán exigibles cuando quede en firme, ante la jurisdicción o ante la Administración, la liquidación oficial de revisión o la sanción por devolución improcedente.

En esa medida, el interés jurídico del garante, respecto de la obligación asegurada, nace a partir del momento en que dicha obligación se hace exigible, esto es, cuando ocurre el siniestro y la Administración declara la improcedencia de la devolución, le impone al contribuyente la sanción prevista por el artículo 670 del

²⁸ La Sala, mediante Auto de 28 de agosto de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño, precisó que “...el artículo 860 del Estatuto Tributario exige que la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza, debe hacerse solo 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”.

Estatuto Tributario y ordena la exigibilidad de la obligación a la aseguradora, en razón de la póliza expedida.

Es en ese instante que el garante puede ejercer los derechos de defensa y de contradicción que le asisten contra el acto sancionatorio, mediante la interposición del recurso de reconsideración, o mediante el uso de los medios de control que tiene a su disposición ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Lo anterior fue puesto de presente por la Sala al señalar²⁹:

“A juicio de la Sala y, contrario a lo sostenido por la Aseguradora, el artículo 860 del Estatuto Tributario exige que la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza, debe hacerse solo 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.

Por este motivo, la Sala ha establecido que no es procedente que la Aseguradora demande directamente la liquidación oficial de revisión que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción³⁰.

Igualmente, la Sección ha precisado que solo cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguro, en calidad de garantes, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dentro del límite de cobertura de la póliza de seguros³¹.

Lo anterior, porque en los casos de devolución amparadas mediante 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 determina la exigibilidad de la obligación garantizada. En consecuencia, la resolución sanción debe ser notificada a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción. (Se subraya).

En consecuencia, el acto que debe serle notificado al garante, en razón del interés que le asiste, es el que declara la improcedencia de la devolución, e impone las sanciones previstas en el artículo 670 del Estatuto Tributario³², y no el acto de determinación del tributo, que como se dijo, debe serle notificado al contribuyente.

²⁹ Ibídem 27, sentencia 20493.

³⁰ Auto de 28 de agosto de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

³¹ Auto de 21 de mayo de 2014, exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³² El auto del 21 de mayo de 2014, exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, indicó que “...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”.

Cabe señalar que en el que se examina, la Administración le comunicó a la demandante sobre la existencia del requerimiento especial, y le notificó tanto la liquidación oficial, como la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente, actos que fueron recurridos mediante la interposición de los recursos de reconsideración.

Además, al contribuyente le fue notificada, dentro del término de vigencia de la garantía, la liquidación oficial de revisión, por lo que la declaración privada no quedó en firme.

Inexistencia del contrato de seguros

En el recurso de apelación, la sociedad demandante manifestó que los actos administrativos demandados se deben anular, porque el contrato de seguros carece del riesgo asegurado, que es un elemento esencial del mismo.

La Sala considera que la sociedad demandante, al momento de suscribir el contrato de seguros que se discute, conoció del riesgo que involucraba el incumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la devolución del saldo a favor registrado por el contribuyente, pues contó con la oportunidad de evaluarlo y, a pesar de ello, decidió asegurarlo.

Por tal motivo, en el momento en que la compañía demandante firmó el contrato de seguros con el otro extremo del vínculo contractual, esto es, con el tomador de la póliza, el acuerdo de voluntades se hizo eficaz y las condiciones del mismo estaban dadas, lo que incluye la delimitación del riesgo asegurable y las consecuencias de la ocurrencia del siniestro, que como se dijo, se dieron con la expedición de la resolución que le impuso al contribuyente la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Lo anterior, teniendo en cuenta que el contrato de seguro, es de carácter, consensual, bilateral, oneroso y aleatorio³³.

En esa medida, la Administración, que es ajena al vínculo contractual al no ser parte del contrato, no debe asumir la responsabilidad derivada de la indebida o errada evaluación del riesgo hecha por la parte demandante, que como se dijo, conoció las condiciones de las obligaciones que decidió asegurar y las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

³³ Artículo 1036 del Código de Comercio.

En lo que respecta a la aplicación del Concepto DIAN 012296 del 29 de marzo de 2012, es del caso señalar que la compañía no actuó amparada esa disposición, y que la misma no incide en la decisión de la Sala, pues en razón de las argumentaciones expuestas, respecto de la interpretación del artículo 860 del Estatuto Tributario, aplica la previsión establecida en el artículo 230 de la Constitución Política, según la cual, *“Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley”*.

De otro lado, si bien el Tribunal citó el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1430 de 2010, que no estaba vigente durante la suscripción de la garantía, tal modificación no cambió la forma de vinculación del garante que estaba establecida en la norma anterior³⁴, pues la norma señalada sólo aumentó de 10 a 20 días *“...la entrega del cheque, título o giro”* en que se realice la devolución con garantía, y fijó un límite asegurar, respecto de las sanciones del artículo 670 del Estatuto Tributario, de 10.000 SMLMV.

Finalmente, teniendo en cuenta que el recurso nada dijo sobre la condena en costas decretada por el Tribunal, la Sala no emitirá pronunciamiento alguno sobre ese punto.

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

FALLA

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 20 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.

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

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

³⁴ El artículo 860 fue sustituido por el artículo 144 de la Ley 223 de 1995.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ