

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Bogotá D.C., catorce (14) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000 23 27 000 2012 00307 02 (21147)

Actor: SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Referencia: Sanción por Devolución y/o Compensación improcedente. Actos Administrativos demandados.

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por SEGUROS DEL ESTADO S.A., contra la sentencia del 8 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, que dispuso:

“PRIMERO: INHÍBESE para conocer de fondo el asunto litigioso por indebido agotamiento de la vía gubernativa, de conformidad con los argumentos esbozados en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En firme esta sentencia, por Secretaría liquidense los gastos del proceso, devuélvanse los remanentes si a ello hubiere lugar; y archívese el expediente previamente a las anotaciones de rigor”.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1. El 15 de enero de 2009, la sociedad Comercializadora Multimetales del Valle S.A.S., presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año gravable 2008, que fue corregida el 25 de febrero de 2009, registrando un saldo a favor de \$200.812.000^[1].

1.2. El 6 de marzo de 2009, la sociedad radicó ante la Administración de Impuestos solicitud de devolución y/o compensación del mencionado saldo a favor, anexando garantía a favor de la Nación mediante la Póliza de Seguro de Cumplimiento Disposiciones Legales No. 14-43-101000438, expedida por Seguros del Estado S.A., valor asegurado: \$209.291.000, fecha de expedición: 13 de febrero de 2009, vigencia: 13 de febrero de 2009 hasta el 13 de abril de 2011^[2].

1.3. La División de Gestión de Recaudo de la Dirección de Impuestos de Bogotá profirió la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 2522 de 19 de marzo de 2009, mediante la cual compensa el valor de \$25.208.000 y devuelve a la sociedad la suma de \$175.604.000^[3].

1.4. El 25 de agosto de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá previo requerimiento especial, profirió a la sociedad Comercializadora Multimetales del Valle S.A.S. Liquidación Oficial de Revisión No. 32241201000179, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año gravable 2008, rechazando el saldo a favor y determinó un saldo a pagar de \$1.048.792.000^[4].

1.5. El 6 de diciembre de 2010, la División de Fiscalización de las Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió a la sociedad el Pliego de Cargos No. 322402010000734, por el cual propuso imponer sanción por improcedencia de las devoluciones o compensación, por la suma de \$200.812.00, más los intereses moratorios correspondientes aumentados en un 50%^[5].

1.6. El 2 de junio de 2011, la División de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción No. 322412011000272, imponiendo la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario a la sociedad Comercializadora Multimetales del Valle S.A.S. por improcedencia de devolución y/o compensación, en la forma propuesta en el pliego de cargos, y ordenó notificar a la sociedad contribuyente y al garante Seguros del Estado S.A.^[6]

1.7. El 8 de agosto de 2011, Seguros del Estado S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción^[7].

1.8. La Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos dio respuesta a Seguros del Estado S.A., el 9 de septiembre de 2011 con Oficio No. 100 208 223-523, en el que le comunica que "... la Resolución Sanción se notificó al directo responsable quien actúa como deudor principal sin que existan términos independientes del obligado principal, por cuanto su actuación se ejercerá dentro del mismo proceso y al resolverse de fondo el recurso de reconsideración, se tendrá en cuenta el memorial elevado por usted en su condición de litisconsorte facultativo"^[8].

1.9. El 18 de octubre de 2011, Seguros del Estado radicó escrito solicitando a la Administración de Impuestos se le notifique el auto de admisión o rechazo del recurso de reconsideración interpuesto^[9].

1.10. La Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos por medio del Oficio No. 100 208 223-726 de 12 de diciembre de 2011, informa a Seguros del Estado que "... no procede la intervención del garante como recurrente, por cuanto el acto oficial es de determinación y no directamente relacionado con la devolución, motivo por el que la comunicación efectuada dando cumplimiento a la sentencia de la Corte Constitucional es con propósitos meramente informativos"^[10].

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

1. Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 322412011000272 del 2 de junio de 2011, proferida por la DIAN Bogotá, y notificada a Seguros del Estado S.A., el día 8 de junio de 2011.

2. Que se declare la Nulidad del Oficio No. 100208223-523 del 9 de septiembre de 2011 proferido por Subdirección de Gestión de Servicios Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica – DIAN, radicado en Seguros del Estado S.A. el 14 de septiembre de 2011, por medio del cual dan respuesta al recurso

de reconsideración presentado por Seguros del Estado S.A., contra la Resolución Sanción No. 322412011000272 del 2 de junio de 2011, proferida la DIAN Bogotá.

3. Que se declare la Nulidad del Oficio No. 100208223-726 del 12 de diciembre de 2011 proferido por Subdirección de Gestión de Servicios Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica – DIAN, radicado en Seguros del Estado S.A. el 16 de diciembre de 2011, por medio del cual la Subdirección de Gestión de Servicios Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica – DIAN, manifiesta a Seguros del Estado S.A., que no se dará trámite del recurso de reconsideración presentado contra Resolución Sanción No. 322412011000272 del 2 de junio de 2011, proferido por la DIAN Bogotá.

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

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

3. Normas violadas y concepto de la violación

Seguros del Estado S.A. citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 565, 670, 703, 710, 714 y 860 del Estatuto Tributario; y 44 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. La calidad de deudor solidario de la actora

Seguros del Estado S.A. es garante de unas obligaciones tributarias y no es contribuyente, por lo tanto su responsabilidad y vinculación están limitadas. Conforme con el artículo 860 del Estatuto Tributario, es responsable de dichas obligaciones cuando se le notifique la liquidación oficial de revisión, lo cual no ha ocurrido, y la Administración pretende un pago excesivo, olvidando que esta responde por las obligaciones amparadas con la Póliza 14-43-101000438, situación que no equivale a suponer que la notificación de este acto al contribuyente equivale a notificar al garante, pues no corresponde a una misma persona.

Con fundamento en el artículo 793 ibídem, tanto el contribuyente como el garante tienen obligaciones frente a los actos expedidos por la DIAN, pero también gozan de derechos y garantías mínimas que no se pueden desconocer a las partes, que eventualmente van a resultar afectadas o comprometidas con las decisiones.

Por lo expuesto, solicita se le restablezcan y otorguen las garantías mínimas procesales, esto es, se le notifique el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y las resoluciones que resuelven los recursos interpuestos por el contribuyente y por el garante, de manera que si el contribuyente sancionado decide no controvertir los actos, la Aseguradora lo puede hacer. Lo anterior, para garantizar el derecho de defensa y contradicción.

3.2. Violación del debido proceso

Para que sea exigible una obligación a la parte afectada dentro de un proceso, lo mínimo es que los actos administrativos se le notifiquen al interesado, según lo establecido en el artículo 44 del Código Contencioso Administrativo.

En los procesos por improcedencia de devolución de impuestos, deben notificarse al interesado el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión, el pliego de cargos y la resolución sanción, los cuales no fueron notificados a la aseguradora, esta fue excluida del proceso, desconociendo el debido proceso, al constituir un documento que va a servir de título ejecutivo en su contra.

La sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional explica la importancia de la notificación de las actuaciones a las aseguradoras involucradas en la relación jurídica tributaria, así mismo en sentencia de 12 de abril de 2002 Exp. 12466, el Consejo de Estado señaló que los actos que declaran el incumplimiento de la obligación tributaria deben notificarse al deudor solidario, pues solo así puede entrar a responder en esa calidad.

La DIAN pretende hacer exigible una obligación a la aseguradora, sin siquiera hacerla parte dentro del proceso, sin darle a conocer los actos y sin permitirle agotar la vía gubernativa.

3.3. Expiración de la vigencia de la póliza

De acuerdo con el artículo 860 del Estatuto Tributario, la liquidación oficial de revisión debe ser notificada dentro de la vigencia de la póliza (dos años), como el mencionado acto no ha sido notificado a Seguros del Estado, no puede ser considerado garante solidario responsable.

Como la solicitud de devolución se presentó el 6 de marzo de 2009 los dos años empezaban a contarse a partir de esa fecha, lapso en que no se notificó al garante (a pesar de la vigencia establecida en la póliza, hasta el 13 de abril de 2011), el siniestro ha ocurrido por fuera de la vigencia establecida en la póliza, ya que no le notificaron la liquidación oficial de revisión que exige la norma.

Como dicho acto no fue notificado al garante no le puede ser oponible y exigible los efectos de dicho acto, caducando cualquier acción en su contra.

3.4. Firmeza de la declaración tributaria

Teniendo en cuenta que el requerimiento especial no fue notificado a la Aseguradora dentro de la oportunidad prevista en el artículo 714 del Estatuto Tributario, el 7 de marzo de 2011 la declaración tributaria adquirió firmeza frente a la Aseguradora.

3.5. Indebida tasación del monto de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento

En la Resolución Sanción No. 322412011000272 de 2 de junio de 2011 por devolución improcedente, la DIAN pretende el reintegro de la suma de \$200.812.000, más los intereses moratorios aumentados en un 50%, y en el anexo explicativo se dice que la suma a devolver es \$220.118.000. No obstante, el valor asegurado para garantizar la procedencia de la devolución es de \$209.291.000.

Independientemente de cuál sea el valor de la sanción o los intereses moratorios, la DIAN no puede obligar a la Aseguradora a responder por una cifra superior al valor asegurado, puesto que el artículo 1079 del Código de Comercio establece que la aseguradora no está obligada a responder sino hasta la concurrencia de la suma asegurada, más aun cuando no se ha conformado la solidaridad. Por consiguiente, la responsabilidad máxima de Seguros del Estado S.A. sigue siendo \$209.291.000, consagrado en la póliza como valor asegurado.

3.6. Expedición irregular de la resolución sanción

La resolución sanción no da a conocer cuál es la vinculación de Seguros del Estado S.A. en todo el proceso, cuál es la orden o instrucción que debe cumplir la Aseguradora, ni se ordena la notificación a la aseguradora, ni acata lo ordenado en el artículo 828 numeral 4 del Estatuto Tributario.

El acto administrativo que pretenda ser reconocido como declaratoria del siniestro para obtener la afectación de la póliza, debe contener la declaratoria de incumplimiento de la obligación, la orden de afectar la póliza, y la cuantía que debe pagar la Aseguradora, lo cual no ocurre en la resolución que impuso sanción por devolución improcedente.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

4.1.1. Manifiesta que de acuerdo al artículo 670 del Estatuto Tributario, si la Administración dentro el proceso de determinación rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses aumentados en un 50%, es decir, se establece la sanción por devolución improcedente.

Esta sanción es independiente de la liquidación oficial de revisión, como lo dispone el artículo 670 parágrafo 2 ídem. No obstante, existe una restricción, y es, que una vez se discuta por el contribuyente el acto oficial de liquidación del impuesto no se podrá iniciar el proceso de cobro de la sanción por devolución improcedente hasta tanto se defina la firmeza o legalidad de aquella actuación. En esta forma se pronunció el Consejo de Estado^[11].

El artículo 670 íbidem contiene dos supuestos diferentes que confunde la demandante, uno se relaciona con el requisito previo para la imposición de la sanción por devolución improcedente, que es la liquidación oficial de revisión que determina la improcedencia y, otro, la conformación de los títulos ejecutivos en contra del contribuyente que ha solicitado la devolución improcedente.

De acuerdo con el artículo 860 ídem, cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, la Administración deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La citada garantía tiene una vigencia de dos años, y si dentro de ese lapso se 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.

La demandante también confunde los dos supuestos del artículo 860 ib, la facultad sancionadora de la Administración, que concluye con la resolución sanción, y la facultad administrativa de cobro coactivo sobre tal acto.

Señala que los argumentos de la demandante dirigidos a sustentar la falta de notificación de la liquidación oficial que le sirvió de fundamento fáctico a la resolución sanción son improcedentes, pues la discusión planteada corresponde al proceso de determinación y no al sancionatorio, además la sociedad fue notificada del acto sancionatorio por ser garante de las sumas solicitadas en devolución.

La resolución sanción por devolución improcedente es el acto que declara la ocurrencia del siniestro y el que interesa conocer a la aseguradora, acto del que surge la solidaridad del garante, luego no es procedente reclamar la calidad de parte dentro de un proceso administrativo que tiene como fin la determinación oficial de un impuesto, y no origina la solidaridad.

4.1.2. En cuanto a la violación del debido proceso, dice que no está llamado a prosperar, debido a que se notificó en debida forma a la actora el acto sancionatorio -2 de junio de 2011-, garantizándose su derecho de contradicción y defensa, como en efecto ocurrió con la presentación del recurso de reconsideración.

Reitera que el acto que presta mérito ejecutivo es la resolución sanción por devolución y/o compensación improcedente y no la liquidación oficial de revisión y es ese el acto que se notificó a la sociedad.

4.1.3. Referente a la expiración de la vigencia de la póliza por falta de notificación de la liquidación oficial de revisión a la garante, señala que no está llamada a prosperar, por cuanto no existe obligación legal de notificarle los actos proferidos dentro del proceso de determinación del impuesto.

4.1.4. Sobre la presunta firmeza de la declaración privada por falta de notificación del requerimiento especial a Seguros del Estado S.A., es improcedente porque el requerimiento especial fue debidamente notificado a Comercializadora Multimetales del Valle S.A.S., y a la fecha se encuentra en firme la Liquidación Oficial de Revisión que modificó el impuesto sobre las ventas 6 bimestre del año gravable 2008, decisiones que la ley tributaria no exige que sean notificadas a la aseguradora.

4.1.5. Frente a la indebida tasación del monto de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento de disposiciones legales, dice que no es cierto, ya que de la lectura de la resolución sanción la obligación a su cargo y en la calidad en que fue llamado al procedimiento administrativo, no es otra que la suma objeto de devolución y los intereses aumentados en un 50%.

4.1.6. En lo concerniente a la expedición irregular del acto administrativo contenido en la resolución sanción, precisa que el mismo no tiene ningún vicio, y verificado el anexo explicativo del acto sancionatorio en el artículo tercero se ordena la notificación al garante Seguros del Estado S.A.

Finalmente, señala que la vinculación a la aseguradora al proceso sancionatorio, parte de la relación contractual con la sociedad contribuyente asegurada, y no puede desconocer la obligación que surge de la expedición de la póliza y que constituye el fundamento de su llamado por parte de la Administración.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 8 de mayo de 2014, se inhibió para conocer de fondo por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

El 8 de agosto de 2011, Seguros del Estado S.A. interpuso en debida forma el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción por Devolución y/o Compensación Improcedente No. 322412011000272 de 2 de junio de 2011, por lo que la Administración contaba hasta el 8 de agosto de 2012 para resolverlo y notificarlo.

De acuerdo con el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo, tanto la resolución sanción como aquella que resuelve el recurso interpuesto en sede gubernativa, constituye los actos demandables ante la Jurisdicción Administrativa.

Observa el A quo que la Administración expidió dos oficios fechados 9 de septiembre y 12 de diciembre de 2011, en el primero se le informó a la demandante que su recurso se tramitaría y resolvería dentro del término previsto en la norma, y en el segundo se le anunció que su intervención no era procedente, en tanto su calidad es la de garante, por lo que Seguros del Estado procedió a demandar, la resolución sanción y los oficios.

Los citados oficios no constituyen una decisión definitiva que modifique o defina una situación jurídica, en razón a que son puramente informativos, y no pueden ser objeto de control jurisdiccional.

Además la demandante radicó la demanda el 29 de marzo de 2012, contra la Resolución Sanción No. 322412011000272 de 2 de junio de 2011, cuando ésta aún no había quedado en firme, puesto que contra ese acto se interpuso recurso de reconsideración, que a esa fecha no había sido desatado. Por lo tanto, se declara inhibido para conocer del asunto por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

RECURSO DE APELACIÓN

Seguros del Estado S.A, apeló la sentencia de primera instancia y solicitó se revoque, y se acceda a la totalidad de las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso expone:

El A quo no tuvo en cuenta el inciso final del artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, que prevé la presentación directa de la demanda cuando no es posible agotar los recursos de ley, como ocurre en el presente caso.

Contrario a lo sostenido por el Tribunal, el Oficio 100208223-726 de 12 de diciembre de 2011, se refiere al recurso de reconsideración, al manifestar que la Administración no estudiará el recurso interpuesto por la aseguradora.

La resolución sanción y los oficios acusados conforman la unidad que materializa la voluntad de la Administración, en tal sentido, la individualización de las pretensiones cumple con los preceptos legales para acceder a la Jurisdicción.

Advierte que si bien la Administración contaba con un año para resolver el recurso de reconsideración, también lo es que la DIAN profirió el Oficio 100208223-726 de 12 de diciembre de 2011, en el que le manifiesta que la intervención de Seguros del Estado no era procedente en la etapa de la vía gubernativa y que la notificación de la resolución sanción fue con propósitos meramente informativos.

Además, la Administración no resolvió el recurso de reconsideración durante ese término, lo que permite concluir que el citado oficio es una manifestación de la voluntad de la DIAN, de negar la oportunidad de agotar los recursos procedentes.

Finalmente, manifiesta que la DIAN le niega la participación en la etapa de agotamiento de la vía gubernativa y, cuando acude a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se le niegan las pretensiones de la demanda porque existe un indebido agotamiento de la vía gubernativa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante allegó escrito de conclusión, reiterando los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto, y solicitó se confirme la sentencia apelada, por lo siguiente:

Precisa que la vía gubernativa en relación con la resolución sanción no se agotó. Como se observa en el expediente, la contribuyente sancionada no interpuso recurso de reconsideración por lo que la resolución sanción quedó en firme el 23 de agosto de 2011.

El recurso de reconsideración interpuesto por la aseguradora no la habilita para pretender la nulidad de la resolución sanción porque Comercializadora Multimetales del Valle S.A.S., es la única llamada a desvirtuar dicho acto.

Por lo expuesto, no se puede decir que a la aseguradora no se le dio la oportunidad de interponer los recursos de acuerdo con el inciso tercero del artículo 135 del Código Contencioso Administrativo y, por tanto, no podía demandar directamente la resolución sanción.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si en el asunto sub lite se configuró una ineptitud sustantiva de la demanda que imposibilita hacer un pronunciamiento acerca de ésta o si, por el contrario, la misma reúne los requisitos para realizar el análisis de legalidad que se pide, evento en el cual, habrá que estudiar el fondo del asunto.

2. Procedimiento administrativo – actos demandables-

2.1. De conformidad con los artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo, son actos demandables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, aquéllos que exteriorizan la manifestación de voluntad unilateral de la Administración para crear, modificar o extinguir una situación jurídica, y restringió el derecho de acción contra los mismos, sólo a aquellos que pusieran término a los procesos administrativos.

Los actos preparatorios o de trámite son los que tienen como objeto impulsar un procedimiento administrativo sin que esto implique la determinación de una situación jurídica concreta.

Por lo expuesto, los actos preparatorios o de trámite no son susceptibles de control jurisdiccional, salvo que con dichos actos se ponga fin al procedimiento administrativo, y se impida continuar con el mismo o sean causa directa y eficiente de un perjuicio.

2.2. Revisado el escrito de la demanda, encuentra la Sala que la misma tiene como objeto la nulidad de la Resolución Sanción No. 322412011000272 del 2 de junio de 2011, y los Oficios Nos. 100208223-523 del 9 de septiembre de 2011 y 100208223-726 del 12 de diciembre de 2011 por

medio de los cuales se da respuesta al recurso de reconsideración presentado por Seguros del Estado S.A., contra la resolución sanción.

El Oficio No. 100208223-523 del 9 de septiembre de 2011^[12], es del siguiente tenor:

“Referencia: Su escrito de recurso como Garante y/o deudor solidario presentado a nombre de COMPAÑÍA SEGUROS DEL ESTADO presentado contra la Resolución Sanción No. 322412011000272 del 02 de junio de 2011, IVA Sexto (6) Bimestre año gravable 2008

En respuesta a su escrito de la referencia en el cual solicita se dé el trámite establecido en el artículo 722 del estatuto tributario al recurso de reconsideración interpuesto en su condición de apoderada especial de la COMPAÑÍA DE SEGUROS DEL ESTADO S.A contra la Resolución Sanción 3224120111000272 del 02 de junio de 2011, IVA Sexto (6) Bimestre año gravable 2008 proferida al contribuyente COMERCIALIZADORA MULTIMETALES DEL VALLE S.A.S. por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, este Despacho manifiesta:

(...) se tiene que la Resolución Sanción se notificó al directo responsable quien actúa como deudor principal sin que existan términos independientes del obligado principal, por cuanto su actuación se ejercerá dentro del mismo proceso y al resolverse de fondo el recurso de reconsideración, se tendrá en cuenta el memorial elevado por usted en su condición de litisconsorte facultativo”.

Previa solicitud de la Aseguradora para que se le notificara la admisión o rechazo del recurso de reconsideración^[13], por Oficio 100 208 223 – 726 de 12 de diciembre de 2011, la DIAN respondió lo siguiente^[14]:

“...

En cumplimiento a la normatividad tributaria, la cual prevalece por ser norma especial conforme al numeral 1º del artículo 5 de la Ley 57 de 1987, en la etapa procesal de “agotamiento de la vía gubernativa” contra la Resolución Sanción citada, no procede la intervención del garante como recurrente, por cuanto el acto oficial es de determinación y no directamente relacionado con la devolución ...”

2.3. La DIAN al expedir los citados oficios no le dio a Seguros del Estado S.A. la oportunidad de agotar la vía gubernativa frente a la resolución sanción.

Por mandato del inciso final del artículo 135 del Código Contencioso Administrativo estos actos pueden ser objeto de control jurisdiccional, por cuanto impidieron culminar con la actuación administrativa correspondiente a la resolución del recurso de reconsideración, en razón a que a la recurrente se le informó que no procedía su intervención.

Además no obra prueba dentro del plenario que la Administración de Impuestos hubiera proferido resolución resolviendo el recurso de reconsideración, con posterioridad a la presentación de la demanda. Por consiguiente, no se configuró el indebido agotamiento de la vía gubernativa.

En cuanto al fondo del asunto corresponde establecer: i) Si a Seguros del Estado se le debían notificar el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; ii) Indebida tasación del monto de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento de disposiciones legales y iii) Irregularidad de la resolución sanción.

3. A Seguros del Estado se le debía notificar el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Reiteración^[15]

3.1. El artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA, no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso y, sobre éstas, liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%. Este aumento es el que constituye la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Así pues, para imponer la sanción por devolución improcedente, la Administración Tributaria debe determinar previamente, mediante liquidación oficial de revisión, la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución del saldo solicitado.

3.2. Por su parte el artículo 860 del Estatuto Tributario disponía 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 dos años, la Administración notificaba liquidación oficial de revisión, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente, junto con los intereses correspondientes. Estas obligaciones se harían efectivas una vez quedara en firme en la vía gubernativa o en la vía jurisdiccional, la liquidación oficial o la sanción por devolución improcedente.

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

Cuestión diferente ocurre cuando “los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho^[16], pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente”^[17].

3.3. De acuerdo con dicho precedente, las aseguradoras no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos, en la medida en que no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto^[18].

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

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

3.5. La Sección Cuarta ha precisado que la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada. En consecuencia, la resolución sanción es el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción^[19], como en efecto ocurrió en el presente caso que Seguros del Estado S.A. fue notificado de la resolución sanción el 8 de junio de 2011, e interpuso recurso de reconsideración^[20].

3.6 Además debe precisarse que si bien en la Sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional consideró que en todo proceso de determinación de la obligación tributaria debe citarse a los deudores solidarios, tal como lo advirtió la Sala en el auto del 28 de agosto de 2013^[21], la Corte Constitucional en esa misma sentencia, expresamente excluyó de los efectos del fallo a las aseguradoras toda vez que su responsabilidad por las obligaciones que se garantizan se rige por normas especiales, esto es las referidas al seguro de cumplimiento.

4. Indebida tasación del monto de la deuda contenida en la póliza de cumplimiento de disposiciones legales

4.1. Alega la demandante que la Administración, en la resolución sanción, pretende obligar a la aseguradora a responder por una cifra superior al valor asegurado, violando la ley.

4.2. En los folios 46 y 47 del expediente obra la Póliza de Seguro de Cumplimiento Disposiciones Legales No. 14-43-101000438, expedida por Seguros del Estado S.A., en la que se lee: Tomador: Comercializadora Multimetalesdel Valle S.A.S., Beneficiario: La Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN; Valor asegurado: \$209.291.000; Fecha de expedición: 13 de febrero de 2009; Vigencia: 13 de febrero de 2009 hasta el 13 de abril de 2011; Objeto del Seguro:

“Con sujeción a las condiciones generales de la póliza que se anexan que forman parte integrante de la misma y que el asegurado y el tomador declaran haber recibido, Seguros del Estado., garantiza: EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES, RELACIONADAS CON LA DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS CORRESPONDIENTE AL 6 BIMESTRE 2008, MAS LOS INTERESES QUE SE LLEGAREN A CAUSAR (ART 670 Y 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.
...”

La parte resolutive de la Resolución Sanción No. 322412011000272 de 2 de junio de 2011, es la siguiente:

ARTÍCULO PRIMERO: Imponer la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario a la sociedad COMERCIALIZADORA MULTIMETALES DEL VALLE S.A.S. con NIT 900.224.269-0 por improcedencia en la devolución y/o compensación de DOSCIENTOS VEINTE MILLONES OCHOCIENTOS DOCE MIL PESOS M/CTE (\$220.812.000), la cual fue resuelta mediante Resolución 2522 de 19 de marzo de 2009, rechazada por la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412010000179 de fecha 25 de Agosto de 2010, mediante la cual se pasa de un saldo a favor de \$200.812.000 a un saldo a pagar de \$1.048.792.000, ordenando al contribuyente COMERCIALIZADORA MULTIMETALES DEL VALLE S.A.S. con NIT 900.224.269-0, reintegrar la suma de DOSCIENTOS VEINTE MILLONES OCHOCIENTOS DOCE MIL PESOS M/CTE (\$220.812.000), devueltos y/o compensados en forma improcedente, más los intereses moratorios correspondientes aumentados en un cincuenta por ciento (50%) liquidados desde la fecha de la Resolución de Devolución y/o Compensación, de conformidad con los artículos 635 y 670 del Estatuto Tributario y los fundamentos de hecho y derecho en que se sustenta el presente acto administrativo.

...

ARTICULO TERCERO: Notificar al contribuyente COMERCIALIZADORA MULTIMETALES DEL VALLE S.A.S. con NIT 900.224.269-0 y al garante SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT 860.009.578-6 de conformidad con los artículos 555-2, 565 y 568 del Estatuto Tributario.

4.3. De la anterior transcripción la Sala advierte que, contrario a lo alegado por la Aseguradora, la resolución sanción no estableció que la responsabilidad de la compañía operaba respecto de la totalidad de los conceptos allí establecidos, esto es, excediendo el límite del valor asegurado en la

póliza, pues lo que hizo fue ordenar a la sociedad Comercializadora Multimetales del Valle S.A.S. 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, como lo dispone el artículo 670 del Estatuto Tributario.

4.4. Si bien el artículo 860 ídem establece que el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, también lo es que en la resolución sanción la Administración no tasó el valor con que debía responder Seguros del Estado S.A., en calidad de garante de dicha obligación.

La Sala se pronunció en otro caso similar y precisó "...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^[22]".

No prospera el cargo.

5. Irregularidad de la resolución sanción

5.1. Arguye la demandante que en la resolución sanción no se da una orden o instrucción que deba cumplir Seguros del Estado S.A.; se echa de menos, la orden de notificarla, para garantizar el debido proceso y derecho de defensa; como tampoco contiene la declaratoria de incumplimiento de la obligación, así como la orden de afectar la póliza indicando la cuantía que corresponde pagar a la aseguradora.

La Sala reitera que la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro, es el acto administrativo que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación afianzada, es decir que la existencia de la mencionada decisión de la Administración constituye la fuente que da origen a la actuación administrativa en procura de recuperar los dineros indebidamente devueltos. Y no es la resolución sanción la que tiene por objeto hacer exigible la póliza.

En cuanto a que no se ordenó la notificación a la aseguradora, no le asiste razón, toda vez que en el numeral tercero de la parte resolutive de la Resolución Sanción No. 322412011000272 de 2 de junio de 2011, la DIAN Ordenó Notificar al contribuyente COMERCIALIZADORA MULTIMETALES DEL VALLE S.A.S. con NIT 900.224.269-0 y al garante SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT 860.009.578-6 de conformidad con los artículos 555-2, 565 y 568 del Estatuto Tributario, y así lo hizo la Administración como se observa en el folio 64 del cuaderno de antecedentes, fue notificada por correo el 8 de junio de 2011, y contra la misma el 8 de agosto de esa anualidad interpuso recurso de reconsideración^[23].

En atención a las consideraciones expuestas, se revocará la sentencia inhibitoria, y en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

Primero: REVÓCASE la sentencia del 8 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B. .

Segundo: NIEGÁNSE las pretensiones de la demanda.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Fl. 33 c.a. 1

[2] Fl. 13 c.a.1 y 46-78 c.p.

[3] Fl 38 c.p.

[4] Fls. 10-31 c.a. 1

[5] Fls. 41-44 c.a. 1

[6] Fls. 52-57 c.a. 1

[7] Fls. 56 a 64, c.a. 1

[8] Fl. 65 c.p.

[9] Fls. 66 a 67 c.p.

[10] Fls. 68-69 c.p.

[11] Sección Cuarta, sentencia de 22 de marzo de 2012, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz Exp. 17747

[12] Fl. 43 c.p.

[13] Fl 66 c.p.

[14] Fls 68-69 46 c.p.

[15] Sentencia de 27 de agosto de 2015, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20493

[16] Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado

[17] Op cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, Auto del 28 de agosto de 2013.

[18] Ver Auto de 21 de mayo de 2014, Exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez

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

[20] Fl. 64 c.a.1

[21] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación No. 25000-23-27-000-2012-00460-01 (19880).

[22] Sentencia de 27 de agosto de 2015, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia exp. 20493.

[23] Fl. 56-64 c.a. 1