

LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA DE LAS ASEGURADORAS PARA SOLICITAR LA NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN OFICIAL DE IMPUESTOS - Reiteración de jurisprudencia / COMPAÑIAS DE SEGUROS - Legitimación / LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR ACTIVA EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Alcance / EXCEPCIÓN DE FALTA DE LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA - Declaratoria de oficio / LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA - Improcedencia / DEMANDA DE ASEGURADORA CONTRA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN – Improcedibilidad

La Sala, frente a las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho presentadas por las aseguradoras garantes contra los actos administrativos de determinación oficial de impuestos, proferidos con ocasión de las declaraciones privadas de los impuestos sobre la renta y las ventas de contribuyentes asegurados con los que se suscribieron pólizas para efectos de devoluciones, consideró que es el contribuyente quien tiene interés directo para demandar los actos administrativos que modifican la declaración privada del tributo, puesto que él es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo. En ese orden de ideas, conforme lo ha reiterado la Sala, 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 el garante pueda actuar en forma principal como demandante y reemplazar al contribuyente, quien es el directamente afectado y quien puede disponer del derecho en litigio.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de diciembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 08001-23-33-000-2014-00588-01(22251)

Actor: ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas.

ANTECEDENTES

El 17 de septiembre de 2010, INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S. presentó la declaración de IVA correspondiente al cuarto bimestre del año 2010, con un saldo a favor de \$1.927.528.000¹.

El 8 de noviembre de 2010, la contribuyente le solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor². Con la petición, se presentó la póliza de seguro cumplimiento No. 20485 de 28 de octubre de 2010, expedida por ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A., la cual amparaba por \$1.927.528.000 el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes³.

El 18 de noviembre de 2010, la División de Gestión de Recaudo de la Administración de Impuestos de Barranquilla profirió la Resolución No. 1296, mediante la cual ordenó compensar la suma de \$424.816.000 y devolver \$1.502.712.000⁴.

El 20 de junio de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió Requerimiento Especial No. 022382012000130, por el cual propuso modificar la declaración de IVA presentada por la sociedad INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S., en el sentido de señalar «ingresos brutos por exportaciones», «compras y servicios gravados» e «impuestos descontables» en cero (0), desconocer el saldo a favor declarado (\$1.927.528.000) e imponer sanciones por inexactitud e irregularidades en la contabilidad. Dicho acto fue notificado el 23 de junio de 2012 a la asegurada y el 21 de junio de 2012 a la aseguradora⁵.

El 14 de febrero de 2013, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000031, por medio de la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre del

¹ Fl. 2 c.a. 1

² Fl. 1 c.a. 1

³ Fls. 44 a 47 c.a. 1

⁴ Fl. 87 y 88 c.a. 1

⁵ Hechos que corrobora la DIAN según anexo explicativo de la liquidación de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Fls. 43 ss. y 71 reverso c.p.)

año 2010⁶, en los términos propuestos en el requerimiento especial. El 20 de febrero de 2013 fue notificado este acto a la contribuyente y el 22 de febrero de 2013 a la Aseguradora, quien interpuso recurso de reconsideración el 16 de abril de 2013⁷.

El 12 de marzo de 2014, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN expidió la Resolución N° 900.078, mediante la cual confirmó la decisión recurrida. Dicho acto fue notificado a ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A. el 21 de marzo de 2014⁸.

DEMANDA

ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A. (RSA), en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«3.1 Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare, respecto de RSA, la nulidad de las siguientes actuaciones administrativas:

3.1.1 Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000031 del 14 de febrero de 2013 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla de la DIAN.

3.1.2 Resolución No. 900.078 del 12 de marzo de 2014 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central de la DIAN, notificada personalmente el 21 de marzo de 2014, y mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por RSA contra la liquidación oficial de revisión.

3.2 Que en consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, se determine que en el presente asunto, RSA no tiene las condiciones requeridas para ser tenido como supuesto "garante" del valor indebidamente devuelto.

3.3 Solicito que se condene en costas a la parte demandada, en el evento que las anteriores pretensiones sean favorables a mi poderdante.»

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

➤ Artículos 670, 730, 860 del Estatuto Tributario

⁶ Fls. 41 a 68 c.p.

⁷ Hechos corroborados por la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Fl. 72 c.p.)

⁸ Fl. 80 c.p.

- Artículo 137 del CPACA
- Artículo 40 de la Ley 153 de 1887

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Concretó la nulidad de los actos acusados en el desconocimiento del artículo 860 del E.T. Al efecto, indicó que la póliza N° 20485 fue suscrita con la contribuyente el 29 de octubre de 2010, con vigencia hasta el 29 de noviembre de 2012, por lo que solo hasta esa fecha era responsable de la obligación en ella contenida. Sin embargo, la administración notificó la liquidación oficial de revisión el 22 de febrero de 2013, esto es, cuando ya no tenía validez.

Afirmó que la aplicación de la modificación establecida por la Ley 1430 de 2010 al artículo 860 del E.T., desconoce el principio de irretroactividad de la ley, ya que la norma vigente al momento de los hechos disponía que los actos de determinación del tributo e imposición de sanciones debían notificarse dentro del término de vigencia de la póliza.

Por otra parte, expresó que no tiene la calidad de garante, porque el contrato de seguro está viciado de nulidad por dolo del suscriptor (Industrias Textileras Montoya Mira), comoquiera que en el proceso de devolución y/o compensación, se estableció que la contribuyente utilizó medios fraudulentos para ese fin.

Por último, pidió la condena en costas, poniendo de presente las erogaciones en las que incurrió dentro del trámite administrativo y el proceso judicial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁹:

Señaló que conforme con el artículo 860 del E.T., el Estado debe contar con una garantía para el trámite de las devoluciones, en caso de que se determine su improcedencia, en procura de la protección del patrimonio público.

Afirmó que para la fecha de suscripción de la póliza y de presentación de la solicitud de devolución estaban vigentes las normas relativas a las sanciones impuestas, de manera que la administración aplicó en debida forma el artículo 670 del E.T.

Destacó que la calidad de solidario del garante está establecida en el artículo 860 del E.T., para los casos en los cuales se modifica la declaración privada mediante actos de determinación y se impone sanción por devolución improcedente, como ocurrió en este caso, motivo por el cual no es aplicable el invocado artículo 1055 del Código de Comercio invocado.

Indicó que la responsabilidad de la aseguradora surge frente a las obligaciones garantizadas contenidas en la póliza, al aceptar ser garante de la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor.

Adujo que, conforme lo dispuesto por el artículo 860 del E.T. modificado por la Ley 1430 de 2010, la DIAN notificó el requerimiento especial dentro del término de vigencia de la garantía, teniendo en cuenta que las normas de carácter procesal son de aplicación inmediata.

Resaltó que en razón a que «la actuación impugnada en esta oportunidad es la liquidación oficial de revisión y no propiamente una sanción por devolución y/o compensación improcedente, no procede el estudio de fondo» de los argumentos aducidos por la demandante.

⁹ Fls. 111 a 121 c.p.

AUDIENCIA INICIAL

El 2 de julio de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en el examen de legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación¹¹:

Afirmó que la alegada nulidad por dolo del contrato suscrito entre la aseguradora e Industrias Textileras Montoya Mira S.A.S., es un asunto que no es objeto del presente medio de control.

Señaló que si bien la sociedad Industrias Textileras Montoya Mira S.A.S. suscribió la póliza de seguro N° 20845 con la demandante el 28 de octubre de 2010, en vigencia del artículo 860 del E.T. que se refería a la notificación de la liquidación oficial de revisión, al momento de la modificación de la norma no había una situación jurídica concreta o subjetiva, de modo que la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010, no desconoce el principio de irretroactividad, por lo cual Royal & Sun Alliance Seguros, quien fue notificada del requerimiento especial el 21 de junio de 2012, tiene las condiciones para ser tenido como solidariamente responsable de las obligaciones aseguradas.

¹⁰ Fls. 143 a 146 c.p.

¹¹ Fls. 168 a 174 c.p.

Finalmente, negó la condena en costas, por cuanto la parte vencida no asumió en el proceso una conducta que la hiciera merecedora a esa sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹²:

Reiteró que como la póliza por la cual se garantizaba la devolución solicitada por Industrias Textileras Montoya Mira S.A.S. fue expedida el 28 de octubre de 2010, la norma vigente y aplicable era el artículo 860 introducido al Estatuto Tributario por la Ley 223 de 1995¹³, que establecía la obligación por parte de la administración tributaria de notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los dos años de vigencia del contrato de seguro. Sin embargo, como la DIAN omitió el cumplimiento de ese requisito, Royal & Sun Alliance no puede ser considerado como responsable solidario.

Afirmó que el consentimiento que otorgó para expedir la póliza está viciado por dolo del tomador, motivo por el cual no resulta procedente su vinculación como garante en el proceso de determinación y sancionatorio en contra del contribuyente.

Adujo que el artículo 1055 del Código de Comercio sustenta la posibilidad de excluir la cobertura del contrato de seguro en los casos de fraude y que las consecuencias jurídicas determinadas por la autoridad tributaria no estaban amparadas por la póliza.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

¹² Fls. 415 a 422 c.p.

¹³ Conforme con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

La parte **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

La parte **demandada** insistió, en términos generales, en los argumentos de la contestación de la demanda¹⁵.

El Ministerio Público adujo que la sentencia apelada se debe confirmar¹⁶, a cuyo efecto consideró de importancia aludir a lo precisado por la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁷ en cuanto a que la notificación de los actos de determinación debe hacerse al contribuyente, teniendo en cuenta que la ley tributaria no exige la notificación de dichos actos a la garante, lo que conlleva a que no prospere el cargo de nulidad de los mismos.

Afirmó que la calidad de deudor solidario podrá cuestionarse y proponerse como excepción en el proceso de cobro coactivo, en caso de que la administración inicie tal trámite contra la actora, respecto de la devolución improcedente realizada por la contribuyente.

Destacó, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, que la demandante no está legitimada para solicitar la nulidad de la liquidación oficial de revisión, toda vez que lo garantizado por ella no es el IVA modificado oficialmente a través de los actos acusados.

Agregó que el proceso contencioso administrativo tampoco es el escenario para discutir sobre la nulidad de la póliza, por el alegado dolo en el actuar del contribuyente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos demandados por la aseguradora actora, mediante los cuales la administración modificó la

¹⁴ Fls. 239 a 243 c.p.

¹⁵ Fls. 232 a 238 c.p.

¹⁶ Fls. 244 a 247 c.p.

¹⁷ Sentencia del 27 de agosto de 2015, Exp. 20493.

declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre del año gravable 2010, presentada por la sociedad INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer i) si la liquidación oficial de revisión se notificó a la aseguradora dentro del término establecido por el artículo 860 del E.T., vigente en el periodo en que se suscribió la póliza y; ii) la cobertura de la póliza de seguro.

No obstante los cargos de apelación, la Sala anticipa que, de oficio, declarará probada la excepción de «*falta de legitimación en la causa por activa del demandante*», con fundamento en lo siguiente:

Legitimación de las aseguradoras para solicitar la nulidad de los actos administrativos de determinación oficial de impuestos – Reiteración jurisprudencial¹⁸

La Sala, frente a las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho presentadas por las aseguradoras garantes contra los actos administrativos de determinación oficial de impuestos, proferidos con ocasión de las declaraciones privadas de los impuestos sobre la renta y las ventas de contribuyentes asegurados con los que se suscribieron pólizas para efectos de devoluciones, consideró que es el contribuyente quien tiene interés directo para demandar los actos administrativos que modifican la declaración privada del tributo, puesto que él es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo.

En ese orden de ideas, conforme lo ha reiterado la Sala, 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 el garante pueda actuar en forma principal como

¹⁸ Al respecto, la Sala se ha pronunciado, entre otras, en sentencias de 1º de marzo de 2018, Exp. 22229; del 29 de noviembre 2017, Exp. Dr. Milton Chaves García; del 8 de febrero de 2018, Exp. 22882, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; y en Autos del 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 21 de mayo de 2014, Exp. 19879 Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y en providencia del 13 de diciembre 2017, Exp. 22539, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

demandante y reemplazar al contribuyente, quien es el directamente afectado y quien puede disponer del derecho en litigio.

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 derecho¹⁹, 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»²⁰.*

Así lo expresó la Sala en sentencia de 24 de agosto de 2017²¹:

«En la sentencia de 27 de agosto de 2015²², la Sala señaló que la notificación de la liquidación oficial de revisión, dentro del término de vigencia de la póliza a que hace referencia el artículo 860 del Estatuto Tributario, debe efectuarse al contribuyente y no al garante de la obligación, en razón a que este es un acto de determinación tributaria y el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo.»

Asimismo, en sentencia de 17 de marzo de 2016, la Sala precisó lo siguiente²³:

«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.

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.)”.

¹⁹ Ver auto del 1º de agosto de 2013, Exp. 19665. Sección Cuarta del Consejo de Estado.

²⁰ Op. cit. Sentencia del 1º de marzo de 2018, Exp. 22229, C.P. Dr. Milton Chaves García.

²¹ Exp. 22704.

²² Exp. 20493, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Y en sentencia del 14 de julio de 2016, la Sala indicó que²⁴:

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

Cuestión diferente ocurre cuando "los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho²⁵, 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"²⁶.

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.²⁷

(...)

*De acuerdo con lo anterior, **la Aseguradora no está legitimada para demandar directamente la liquidación oficial de revisión** que sirve de fundamento para la expedición de la resolución sanción.²⁸»*

De acuerdo con lo anterior, como lo ha precisado la Sección, cuando ocurre el siniestro, esto es, la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en calidad de garantes con responsabilidad solidaria, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo²⁹, mas no los actos de determinación.

En el caso concreto, ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A. pretende la nulidad de los actos acusados mediante los cuales la DIAN modificó la liquidación privada del IVA, cuarto bimestre de 2010, de la sociedad INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S. e impuso sanciones por inexactitud e irregularidades en la contabilidad.

²⁴ Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁵ Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado.

²⁶ Op. cit. Sección Cuarta del Consejo de Estado, auto del 28 de agosto de 2013.

²⁷ Ver auto de 21 de mayo de 2014, Exp. 19879 Sección Cuarta Consejo de Estado C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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

²⁹ Entre otras providencias, ver Auto de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Para determinar si está o no legitimada en la causa, es necesario analizar, como se explicó en el aparte precedente, el interés de la aseguradora.

La póliza No. 20485 del 28 de octubre de 2010, suscrita entre ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A., como afianzado INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S. y beneficiario la DIAN, estableció el siguiente objeto³⁰:

"GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES REFERENTES A LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR Y/O COMPENSACIÓN CORRESPONDIENTE AL 04 BIMESTRE DEL IMPUESTO DEL IVA DEL AÑO GRAVABLE 2010 DE INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S. [...] POR VALOR DE \$1.927.528.000 [...] Y ESPECIALMENTE AL ARTÍCULO 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 144 DE LA LEY 23 DE 1995 QUE EXPRESA: 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.**

[...]

[...] 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 [...]» (Resalta la Sala)

Conforme con lo indicado, la Sala advierte que el riesgo amparado está referido al saldo solicitado en devolución por la sociedad contribuyente (\$1.927.528.000³¹) y la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Lo anterior acorde con el artículo 860 *ibídem*, conforme con el cual, en virtud de la garantía otorgada para amparar la solicitud de devolución «el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones 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

³⁰ Fls. 44 a 47 c.a. 1

³¹ Valor que coincide con la solicitud de devolución presentada por la sociedad INDUSTRIAS TEXTILERAS MONTOYA MIRA S.A.S. Fl. 1 c.a. 1

vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si este se produce con posterioridad a los dos años»(Subraya la Sala).

En ese orden de ideas, se concluye que ROYAL & SUN ALLIANCE SEGUROS COLOMBIA S.A. no tiene legitimación en la causa, ya que no es titular de la relación jurídica sustancial que pretende debatirse en este proceso³².

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

Con fundamento en lo anterior, la Sala, de oficio, declarará probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa. En consecuencia, se revocará la decisión apelada.

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 proferida el 9 de septiembre de 2015 por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

DECLÁRASE probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa de la demandante.

SEGUNDO. Sin condena en costas en esta instancia.

³² En este sentido, sentencia del 24 de octubre de 2018, **Exp. 23445**, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor Royal & Sun Alliance Seguros Colombia S.A.

TERCER. RECONÓCESE personería a David Humberto García Morales como apoderado de la demandante, según el poder que obra en el folio 262 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

Ausente con excusa