



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2014-01414-01 (27420)
Demandante: La Previsora S.A.
Demandada: DIAN

Temas: Terminación por mutuo acuerdo-Garantes.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 03 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala tercera de oralidad, que negó pretensiones y se abstuvo de imponer condena en costas (f. 242 cp1):

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Acta nro. 205, del 25 de septiembre de 2013, la autoridad negó la terminación por mutuo acuerdo de los actos de determinación y sancionadores expedidos contra una contribuyente, de la cual fue garante de la devolución del saldo a favor del 3.º bimestre de IVA de 2009, por valor de \$1.761.584.000, que a la postre fue rechazado en un procedimiento de revisión y, por ello, sancionado por devolución improcedente, en razón a que tales actos se encontraban ejecutoriados. La decisión fue confirmada por los actos administrativos nros. 23, del 16 de diciembre de 2013, y 001682, del 10 de marzo de 2014, que desataron los recursos de reposición y apelación, respectivamente (ff. 57 a 63 vto. y 47 a 49 vto. cp1).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 7):

Primera. Que se declare la nulidad del Acta del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo (...) nro. 205 de fecha 25 de septiembre de 2013, mediante la cual se decidió no transar y en consecuencia no terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo correspondiente al contribuyente: Fundiciones HE Metalúrgicas EU, (...), período III del año 2009. Póliza 1005980.

Segunda. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 23, del 16 de diciembre de 2013, mediante la cual el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo (...) resolvió el recurso



de reposición en la cual confirmó la decisión contenida en el Acta nro. 205 del mismo comité.

Tercera. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 1682, del 10 de marzo de 2014, mediante la cual el Comité de Conciliación y Defensa Judicial (...) resolvió el recurso de apelación interpuesto por mi representada, y confirmó la decisión contenida en el Acta del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo (...) nro. 205 de fecha 25 de septiembre de 2013.

Cuarta. Que se restablezcan los derechos de mi representada y se apruebe la solicitud de terminación de mutuo acuerdo con ocasión del pago efectuado por mi representada a favor de la demandada en la suma de (...) \$1.761.584.000 dentro de la actuación administrativa correspondiente al contribuyente Fundiciones HE Metalúrgicas EU (...), período III del año 2009. Póliza 1005980, de conformidad con lo establecido en los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 699 de 2013, artículo 6.

Pretensiones subsidiarias

Primera. De no aceptarse la terminación por el pago efectuado por mi representada a favor de la demandada dentro de la actuación administrativa correspondiente al contribuyente Fundiciones HE Metalúrgicas EU (...), período III del año 2009. Póliza 1005980, solicito se ordene a la DIAN, proceda a la devolución o reintegro total de la suma de (...) \$1.761.584.000, junto con los intereses legales establecidos en el artículo 191 del Código Contencioso Administrativo, que dispone que las cantidades líquidas reconocidas en las sentencias en las que se condene devengarán intereses moratorios y los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, a partir de los 5 días siguientes del fallo que así lo disponga.

Segunda. Se indique que la DIAN debe afrontar y asumir los costos y gastos incurridos por mi representada en el presente trámite administrativo, así como los que se demuestren como incurridos en defensa de sus propios intereses.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2.º, 6.º, 25, 29 y 85 de la Constitución; 65 al 73 y 87 del CPACA (Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); 147 a 149 de la Ley 1607 de 2012; 828 y 860 del ET (Estatuto Tributario); y 6.º del Decreto 699 de 2013, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 9 a 23 cp1):

La actora planteó la ilegalidad de la decisión que le negó la terminación por mutuo acuerdo, bajo la consideración de que los actos expedidos dentro de la actuación administrativa adelantada contra la sociedad contribuyente a la que le afianzó una solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración del 3.º bimestre del IVA de 2009, no pudieron quedar ejecutoriados para la aseguradora, en tanto no le fueron notificados, de manera que se le vulneró el debido proceso. Aseguró que ni el requerimiento especial, ni la liquidación oficial le fueron notificadas formalmente, no las recibió, no siendo suficiente la comunicación de las mismas. Señala que, inclusive, la liquidación oficial fue expedida fuera del plazo del artículo 860 del ET [se refiere al límite temporal de notificación de los actos de determinación para solidarizar a la garante de las obligaciones garantizadas].

Agregó que, solo recibió copia del pliego y de la resolución sanción, pero esto no se enmarca como una notificación del artículo 565 del ET, porque la información que le fue remitida por correo, tiene graves omisiones, que hace que no puedan considerarse como notificaciones, como que, no se menciona la aseguradora ni en la parte considerativa, ni en la resolutive, tampoco la póliza, ni la relación entre la aseguradora y la Administración o el contribuyente, como tampoco se señala que se hará efectiva la póliza.

Manifiesta que, la comunicación de los actos no es equivalente al procedimiento formal de notificación, pues tan solo informa sobre la expedición del acto, sin que obre en el expediente administrativo prueba de que la autoridad haya notificado los «demás actos

de determinación», a pesar de que la jurisprudencia de la Sección Cuarta ha demandado la notificación a la garante de los actos y así también lo hizo el instructivo, del 29 de marzo de 2012, emanado de la Dirección de Gestión Jurídica de la demandada.

Con ese razonamiento, concluyó que no hubo ejecutoria, en la medida en que no le fueron notificados los actos de determinación, ni los sancionatorios (arts. 66 a 68 del CPACA) y, por ende, no ha sido vinculada como garante y, como resultado de ello, no pudieron ser recurridos a fin de agotar la actuación administrativa y de que alcanzaran ejecutoria.

En línea con ese análisis, adujo que hubo falsa motivación, primero porque los hechos que tuvo en cuenta la Administración no estaban debidamente probados, pues los actos administrativos no le fueron notificados y en consecuencia no estaban ejecutoriados, lo cual puso en evidencia desde el inicio de la actuación administrativa. En segundo lugar, porque omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que hubieren conducido a una decisión diferente, pues ella fue notificada de por lo menos dieciséis actas de aceptación de terminación por mutuo acuerdo, con el simple argumento de que los actos administrativos no estaban ejecutoriados por ausencia de notificación y con esa misma lógica debió aceptarse en esta ocasión que para ella como garante no hubo ejecutoria de los actos. Reprochó que la autoridad haya señalado que las deficiencias de la vinculación eran ajenas al trámite de terminación, pues en la medida en que el sustento desestimatorio fue la ejecutoria de los actos, debió verificar si estaban ejecutoriados.

Además sí se encontraba en el supuesto de la norma, para adelantar la terminación por mutuo acuerdo, pues el artículo 6.º ídem no solamente lo supeditaba a la ausencia de firmeza de los actos, sino que no hubiera operado la caducidad para demandar, lo que para el caso correspondía a la acción de controversias contractuales, para lo cual se tenía un término de 2 años, pues las obligaciones de la aseguradora con la demandada eran contractuales, no fiscales, de manera que no aplica la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ni su caducidad.

Adujo que era igualmente evidente la falsa motivación, porque por un lado se señalaba que los actos administrativos estaban en firme, pero que igualmente se señalaba en otros actos que al tenor de la jurisprudencia, que al deudor solidario solo se le permite interponer excepciones contra el mandamiento de pago, dentro del proceso de ejecución coactiva, de manera que no se entiende porque se echa de menos el agotamiento de la actuación administrativa.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 107 a 122 cp1)¹. Partió la demandada que los actos sometidos al procedimiento de terminación por mutuo acuerdo fueron el de liquidación oficial de revisión y el que lo confirmó. Al efecto, luego de precisar la normativa del procedimiento de devolución de saldos a favor y del trámite adelantado por la contribuyente a quien a la postre le fue impuesta la sanción por devolución improcedente, expresó que tanto el acto preparatorio sancionador como los definitivos fueron notificados a la contribuyente y a la aseguradora demandante, porque estos son los que propiamente le interesan como garante y los que podría controvertir. Frente a los actos de determinación, sostuvo que para garantizar el derecho de defensa le fue comunicada la liquidación oficial de revisión que desconoció el saldo a favor autoliquidado, mientras que el acto que la confirmó le fue notificado personalmente, sin perjuicio de que la vinculación de la aseguradora como deudora solidaria y/o subsidiaria

¹ Formuló la excepción de caducidad que fue desestimada en audiencia inicial del 24 de septiembre de 2015 (ff. 220 y 221 cp1).



se efectuara con el proceso de cobro coactivo, con el mismo título empleado para el deudor principal -contribuyente, inciso 2.º, art. 828 ET-.

En ese orden, enfatizó que son los actos sancionadores los que determinan la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación garantizada en la póliza extendida a favor de la nación y por ello estos deben ser notificados a la aseguradora y obedecen a una actuación administrativa independiente del procedimiento de revisión; este último que debe ser controvertido por el contribuyente, respecto del mayor tributo a cargo y no por la aseguradora, salvo como coadyuvante en el juicio, de modo que reiteró que la liquidación le fue comunicada y que el acto que resolvió el recurso interpuesto fue notificado personalmente.

Igualmente, estimó que la actora pretendía evadir las obligaciones derivadas del contrato de seguro al alegar la inoponibilidad de la sanción, a pesar de que le fueron comunicados los actos y de que tuvo conocimiento de esto. Incluso, expuso que la actora sostenía que el acto sancionador no le fue notificado, porque aunque le fue entregado copia del acto en este no se le mencionaba, aun cuando sí se hizo y no era necesario un acto independiente dirigido exclusivamente a la actora.

Adujo que en el presente juicio no puede discutirse la legalidad de los actos de determinación, ni los sancionadores, de modo que los reparos de la actora no pueden conducir a cuestionamientos sobre la vigencia de la póliza, porque ello haría parte de una controversia contra los actos definitivos de esas actuaciones administrativas y no contra el que negó la terminación por mutuo acuerdo. Y, finalmente, adujo que en la medida en que operó la firmeza de los actos y ante la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, no subsistía un proceso administrativo en curso susceptible de terminación por mutuo acuerdo. Agregó que el acto sancionador no se demandaba por el medio de control de controversia contractual, sino por el de nulidad y restablecimiento del derecho, en la medida en que recaía sobre un acto de contenido particular (sentencia del 28 de agosto de 2013, exp. 19880, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones (ff. 275 a 292 cp1). Luego de referirse al contrato de seguro, a los artículos 860 y 670 del ET, a las notificaciones y a las condiciones para la terminación por mutuo acuerdo de la Ley 1607 de 2012 y su reglamentario Decreto 699 de 2013, precisó que no debía notificarse a la actora de los actos previos ni de la liquidación oficial de revisión, porque la relación jurídica surgida con ese acto de revisión es principal frente al contribuyente, como sujeto pasivo del tributo y responsable directo; luego, mal podría controvertirla la garante y, con apoyo en sentencias de esta corporación, señaló que no estaban legitimados a demandar directamente, sino que podían actuar como terceros que apoyen las eventuales pretensiones contra esos actos de revisión, por lo que la notificación de estos no era una carga de la Administración, como sí la notificación del acto sancionador que efectivamente se tramitó según el artículo 565 del ET. Consideró suficiente que en el anexo explicativo de la resolución sancionadora se mencionara que la solicitud del saldo a favor se respaldaba con la póliza de garantía expedida por la aseguradora y se dispusiera a notificarla. Consideró que la norma tributaria no determinaba formalidades para determinar la responsabilidad de la aseguradora, ya que el artículo 860 del ET preveía la responsabilidad solidaria.

Expuso que la resolución sancionadora fue notificada, conforme al artículo 565 del ET, pues se verificó sello de recibido y se entregó la copia; sin embargo, al no haberse



recurrido, el acto sancionador adquirió firmeza y ello impedía adelantar la terminación por mutuo acuerdo, de conformidad con el artículo 6.º del Decreto 699 de 2013. En ese sentido, tampoco hubo falsa motivación, porque el acto sancionador adquirió ejecutoria y también operó la caducidad para demandar en nulidad y restablecimiento del derecho y no mediante la acción de controversia contractual, pues la misma presupone la existencia de un contrato estatal, lo que requiere que una parte sea una entidad pública, lo que no se cumple por el hecho de que la DIAN sea la asegurada.

No accedió a la devolución pretendida por la actora de lo pagado con ocasión de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, por cuanto el acto sancionador que determinaba el pago de la misma adquirió firmeza frente a la aseguradora y el pago se efectuó en razón del monto asegurado.

Recurso de apelación

La demandante impugnó la decisión del *a quo* (índice 2 de Samai). Se opuso la apelante única al fallo de primera instancia, pues se violó el principio de confianza legítima, de legalidad y de sana interpretación normativa y jurisprudencial, lo que sustentó en que, para el 2012, la jurisprudencia del Consejo de Estado no admitía la legitimación en causa de los garantes para controvertir los actos de determinación, de manera que no era jurídicamente posible considerar que los actos expedidos en la etapa de «conformación» del impuesto, quedaran legalmente ejecutoriados en su contra. Invocó el salvamento de voto de la magistrada Nelly Yolanda Villamizar (Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca), en el cual se señaló que, en materia de las terminaciones por mutuo acuerdo, los requisitos para los garantes no pueden ser analizados en forma literal, en comparación con aquellos sujetos que sí fueron vinculados desde el inicio de la actuación.

Señaló que se equivocaba el tribunal, al analizar la infracción al artículo 6.º del Decreto 699 de 2013, por cuanto a la aseguradora garante no le era aplicable ni la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ni el plazo de caducidad contemplado para la citada acción, porque la relación de la aseguradora con la DIAN era únicamente contractual, derivada del contrato de seguro contenido en la póliza de cumplimiento de naturaleza distinta a la del contribuyente, por lo que la acción procedente era la de controversias contractuales.

Manifestó que tanto la jurisprudencia del Consejo de Estado, como la de la Corte, han insistido en que las aseguradoras no son deudoras solidarias y que su responsabilidad se limita las condiciones del contrato de seguro.

Seguidamente, insistió en que ni la liquidación oficial ni la sanción mencionaron a la aseguradora, ni la póliza, tampoco suma alguna de dinero, ni la existencia del siniestro, su cuantía y tampoco la intención de hacer efectiva la póliza, de manera que no podía entenderse que los actos le fueron notificados a los efectos de recurrir, porque al no haber sido citada en el acto administrativo entendía que no estaba siendo afectada.

Reiteró que las deficiencias en el contenido del acto implicaban que no hubo una notificación válida y por lo mismo no podía demandar, ya que no le había sido notificado «desde el punto de vista del contenido del acto administrativo» y, en consecuencia, no pueden tenerse los actos como ejecutoriados respecto de la aseguradora.

Persistió en que estaba en imposibilidad de atacar los actos de determinación del mayor tributo y el sancionador. Por eso, no era acertado que se exigiera que se hubiera recurrido

la sanción o que se demandara la liquidación oficial de revisión. Aseguró que *«el acto administrativo no cumple con las exigencias jurisprudenciales de ser un acto claro, exacto, preciso, en donde se hubiera hecho efectiva la garantía y se hubiera ordenado el pago a la aseguradora, ni ordenado su vinculación como quedó probado»*. Por ello, estimó que el tribunal se equivocaba al plantear que era la ley (art. 860 ET) la que fijaba las consecuencias de la garantía sin que fuera necesario declarar la ocurrencia del siniestro o mencionar la aseguradora, porque tales deficiencias no las suplía la ley y esta constituye el marco general, mientras que los actos administrativos son los que dan el carácter vinculante particular a los administrados.

Cuestionó que el tribunal se pronunció de manera somera sobre las pretensiones subsidiarias, por cuanto no resolvió de fondo la relacionada con la devolución del valor sufragado con motivo de la actuación adelantada, lo cual debería ser la consecuencia de la denegación de la nulidad de los actos administrativos que negaron la terminación por mutuo acuerdo, su contraparte no tachó la prueba del pago y en la contestación guardó silencio, allanándose a la petición subsidiaria.

Expuso que no se valoró en la sentencia la falsa motivación de la actuación demandada, al tenor del artículo 860 del ET, pues la falta de notificación de la liquidación oficial (acto que indica la ocurrencia del siniestro), hizo que prescribiera la oportunidad para hacer exigible la solidaridad de ella como aseguradora (plazo de dos años fijado en la norma).

Expuso que los actos sancionadores debían ser motivados de forma clara y concreta dada las consecuencias jurídicas, las obligaciones y derechos de los administrados, so pena de afectar el derecho de defensa y contradicción.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante en calidad de apelante única contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones. Le corresponde a la Sala definir si procedía la terminación por mutuo acuerdo solicitada por la actora con fundamento en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, bajo el entendido de que los actos sometidos a dicho trámite no habían adquirido firmeza por no habersele notificado debidamente los actos, en su calidad de garante de un saldo a favor del 3.º bimestre del IVA de 2009, de una sociedad que afianzó, el cual fue posteriormente rechazado por improcedente.

De ser desestimado el cargo, pasaría la Sala a determinar la procedencia de la devolución de los recursos que fueron entregados con ocasión de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo.

2- Se opuso la apelante única al fallo de primera instancia, por considerar vulnerados los principios de confianza legítima, legalidad y sana interpretación normativa y jurisprudencial, lo que sustentó en que, para el 2012 la jurisprudencia del Consejo de Estado no admitía la legitimación en causa de los garantes, para controvertir los actos de determinación del impuesto (liquidación oficial), de manera que no era jurídicamente posible considerar que los actos expedidos en la etapa de *«conformación»* del impuesto,

hubieran quedado legalmente ejecutoriados en su contra. Igualmente, argumentó que ni los actos de determinación, ni los sancionadores, le fueron notificados, pues las deficiencias del acto sancionador en su contenido, implicaban la inexistencia de la notificación, porque el acto no le fue notificado «*desde el punto de vista del contenido del acto administrativo*», ya que no mencionaban la aseguradora, ni la póliza, tampoco la ocurrencia del siniestro o su cuantía, ni la decisión de hacer efectiva la garantía, condiciones en las cuales no era posible hacer uso de los recursos, pues el acto no le afectaba, de manera que no podían tenerse los actos como ejecutoriados.

Adujo que no le era aplicable ni la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ni el plazo de caducidad para tal acción, como equívocamente lo analizaba el tribunal, porque la relación de la aseguradora con la DIAN era únicamente contractual, derivada del contrato de seguros, distinta a la del contribuyente, por lo que la acción procedente era la de controversias contractuales. También adujo que, al tenor del artículo 860 del ET, la falta de notificación de la liquidación oficial, que era el acto declaratorio del siniestro hizo que prescribiera la oportunidad de dos años, prevista para hacerle exigible la solidaridad como garante.

Por último, reprochó que la pretensión subsidiaria no le fue atendida, pues la consecuencia de la denegación de la nulidad es la devolución de lo pagado con ocasión de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, cuyo pago no fue tachado por la contraparte, ni se opuso en la contestación de la demanda a esa solicitud.

3. Partirá la Sala de destacar la inconsistencia que se observa en la actuación, respecto del entendimiento de los actos sobre los que recaía la petición de terminación por mutuo acuerdo, pues la actora, identificó como objeto de la misma, el número de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del 3.º período del IVA de 2009 de la sociedad afianzada (f. 36 cp1). Por su parte, los actos acusados que negaron la solicitud de la terminación por mutuo acuerdo, identificaron como objeto de la misma, no solo la liquidación oficial junto con el número del correspondiente expediente administrativo, sino también mencionaron los actos sancionadores sin identificarlos por su número, ni expediente. Tras esto, se observa que los actos cuestionados, aluden al incumplimiento del requisito del ordinal 4.º del artículo 6.º del Decreto 699 de 2013 (firmeza y caducidad) tanto de los actos de determinación, como de los sancionadores, lo cual no fue objetado por la garante, lo que para la Sala significa que el debate comprende tanto los actos de determinación, como los sancionadores y, por tanto, este será el alcance del análisis.

4- A efectos de dilucidar el debate planteado, se advierte que la Sala ya se ha pronunciado en procesos que guardan similitud fáctica y jurídica, con el caso bajo análisis, por lo que reiterará en lo pertinente las sentencias del 25 de mayo de 2023 (exp. 27197, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 16 de junio de 2022 (exps. 26041 y 25780, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), y del 05 de abril de 2018, (exp. 22919, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); las primeras, inclusive corresponden a juicios seguidos entre las mismas partes.

4.1- Destaca la Sala que la finalidad de la terminación por mutuo acuerdo (para este caso, la regulada en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012), es habilitar a los obligados tributarios, así como a la Administración, para que resuelvan anticipadamente una situación tributaria contingente para ambas partes, lo que *per se* descarta las situaciones que no tengan dicha connotación, por estar contenidas en actos administrativos que cobraron firmeza en sede administrativa, o respecto de los cuales hubiese operado la caducidad para demandarlos ante esta jurisdicción, pues respecto de estos no puede recaer terminación alguna, los mismos son plenamente exigibles.

4.2. Lo anterior, fue expresamente señalado en las disposiciones regulatorias de la terminación por mutuo acuerdo, Es así, como el Decreto 699 de 2013, reglamentario de la Ley 1607 de 2012, determinó en el artículo 6.º, ordinal 4.º, como condición de procedibilidad del beneficio que, «la solicitud de terminación por mutuo acuerdo se presente hasta el 31 de agosto de 2013, siempre y cuando no se encuentre en firme el acto administrativo por no haberse agotado la vía gubernativa o haya operado la caducidad para presentar demanda de nulidad y restablecimiento del derecho» (subraya la Sala).

4.3. Bajo tales lineamientos, advierte la Sala que en el expediente se encuentra acreditado que: i) la liquidación oficial de revisión fue comunicada a la contribuyente, como consta en el Oficio nro. 1-11-201-241-1040, del 07 de octubre de 2013 (f. 3 cp1); ii) la Resolución nro. 900.232, del 22 de octubre de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación, le fue notificada personalmente a la demandante el 16 de noviembre de 2012 (f. 166 cp1) y iii) la Resolución Sanción nro. 112412012000828, del 27 de noviembre de 2012, le fue notificada por correo certificado el 29 de noviembre de 2012, conforme lo prescribe el artículo 565 del ET (f. 191 cp1).

Dado que ninguno de los anteriores actos fue demandado e, inclusive, contra el acto sancionador no se interpuso recurso de reconsideración, tales actos quedaron ejecutoriados, conforme lo observó la demandada y lo confirmó el juez de primera instancia, sin que a tales efectos, resulten válidos los reparos de la apelante en torno a la indebida notificación, por falencias en el contenido de los actos. Primero, porque para el caso de los actos de determinación, resultaba suficiente -para la época de los hechos- que la liquidación fuera comunicada, lo cual fue cumplido y será explicado con mayor detalle en siguientes apartes; segundo, porque la indebida notificación solo se hubiera configurado ante el incumplimiento del procedimiento previsto en el artículo 565 del ET, en lo que interesa a este caso, lo cual no ocurrió respecto del acto administrativo sancionatorio y, tercero, porque en la parte motiva de este último acto, la autoridad sí mencionó a la actora, a la póliza y relacionó el riesgo asegurado por el cual haría efectiva la garantía. Se observa en la parte considerativa del anexo explicativo, el siguiente señalamiento: *«[p]or lo tanto, teniendo en cuenta que el saldo peticionado fue respaldado con póliza de garantía de la Compañía La Previsora S.A. (...) se vincula con notificación de la resolución a la garante»* (f.67 vto. caa 2).

4.4. Contextualizada así la situación, se precisa señalar a la luz de los precedentes que se reiteran, que aunque es cierto que, conforme a la jurisprudencia para la época de los hechos controvertidos (2012-2013), los garantes no estaban legitimados para controvertir los actos de determinación. La exigencia del parágrafo 3.º del artículo 6.º del Decreto 699 de 2013, relativo a que los garantes podían *«transar»* en las mismas condiciones previstas para los contribuyentes y responsables, hacía que ellos también estuvieran sometidos a que los actos no hubiesen adquirido firmeza y/o hubiere operado la caducidad del medio de control para demandarlos, pues el hecho de que no fueran legitimados para enjuiciarlos, no impedía que pudieran acogerse a ese beneficio, para lo cual debían estar en oportunidad de hacerlo, por no encontrarse ya ejecutoriados.

Ahora bien, en los precedentes se advirtió que, si bien se produjo el cambio de postura jurisprudencial sobre la necesidad de notificar los actos de determinación y los sancionadores al garante, este se dio con ocasión de la sentencia de unificación 2019CE-SUJ-4-011, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 23018, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y solo tuvo efectos hacia el futuro, de manera que con antelación a esa fecha, *«la Administración no estaba en la obligación de notificarle los actos de determinación, sin perjuicio de que fue comunicada de la expedición de la liquidación oficial de revisión*



y notificada de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración» (sentencia del 25 de mayo de 2023, exp. 27197, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Considerados los argumentos del apelante, debe también precisarse, conforme se hizo en los precedentes, que el medio de control no era el previsto para las controversias contractuales, sino el de nulidad y restablecimiento del derecho, consideradas las disposiciones que regulan la materia, puesto que se trata de actos que definen una situación particular de contenido tributario.

Finalmente, debe advertirse que no resultan procedentes los reparos propuestos por el apelante en torno a que el acto sancionador debía estar motivado de forma clara y concreta so pena de afectar el derecho de defensa y contradicción y respecto de que la liquidación oficial fue proferida por fuera de los dos años previstos en el artículo 860 del ET para vincular solidariamente al garante, ni tampoco la argumentación en torno a que la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de esta corporación, según su entendimiento, han señalado que el garante no es responsable solidario, esto, por cuanto tales argumentos van dirigidos a cuestionar la legalidad de los actos de determinación y sancionadores, lo cual resulta ajeno al presente debate. Por tanto, se abstendrá la Sala de pronunciarse sobre tales aspectos.

No prosperan los cargos de apelación.

En cuanto a la devolución pretendida subsidiariamente, siguiendo el precedente, se accederá a la devolución de la suma de \$1.761.584.000, en tanto esta suma fue entregada con ocasión de la solicitud de la terminación por mutuo acuerdo, según consta en el expediente, el recibo de pago nro. 4907034699680, con sello bancario del 30 de agosto de 2013 (f. 46 cp1). En ese orden, la DIAN deberá devolver la referida suma junto con los intereses previstos en el artículo 192 del CPACA. No se reconocerán los intereses de que trata el Estatuto Tributario, toda vez que no se está ante una devolución de un pago no debido regulado en dicho estatuto.

Por lo expuesto, se modificará la sentencia apelada para incorporar la orden de devolución. No se impondrá condena en costas, en tanto no fueron acreditadas en el proceso, conforme lo dispone el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada, en su lugar se dispone:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: Acceder a la devolución de la suma de \$1.761.584.000, sufragados por la actora con ocasión de la terminación por mutuo acuerdo, los cuales devengarán los intereses del artículo 192 del CPACA.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.



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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN