



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., nueve (09) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2014-01373-01 (27644)
Demandante	SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema	Sanción por devolución improcedente. Vinculación del deudor solidario. Límite de responsabilidad

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 14 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que dispuso¹:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad PARCIAL de las Resoluciones Nos. 052412013000139 del 04 de septiembre del 2013 y la 900.185 del 17 de julio de 2014, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali y la subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de la Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, en cuanto a los efectos producidos frente a la actora, SEGUROS DEL ESTADO S.A., por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de la declaratoria anterior, **DECLÁRESE** que la compañía SEGUROS DEL ESTADO S.A., no se encuentra obligada a pagar suma alguna por concepto de la póliza de garantía No. 45-43-101001415 con vigencia desde el 22 de diciembre de 2010 hasta el 22 de enero de 2013.

TERCERO: De acuerdo con lo expuesto en la parte motiva, **CONDÉNASE** en costas de primera instancia a la parte demandante, esto es, a Seguros del Estado S.A. **LIQUÍDENSE** por la Secretaría de esta Corporación. Conforme el Acuerdo 1887 de 2003 emanado de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se fijarán como agencias en derecho en uno (1%) del valor de las pretensiones de la demanda.

CUARTO: De no ser apelada la presente sentencia se ordena su archivo.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 22 de noviembre de 2010, la sociedad Colcimex S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2010 que fue objeto de corrección el 6 de diciembre de 2010, con saldo a favor, el cual fue devuelto y compensado en la Resolución Nro. 9 del 4 de enero de 2011.

El 23 de diciembre de 2010, Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento Nro. 45-43-101001415 en favor de Colcimex S.A.S. para garantizar el citado trámite de devolución.

Previo expedición del requerimiento especial y respuesta de la aseguradora, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412013000046 de 17 de mayo de 2013 que rechazó el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas bimestre 5 de 2010. Dicho acto fue notificado a Seguros del Estado S.A. el 24 de mayo de 2013, quien interpuso recurso de reconsideración, el cual resuelto desfavorablemente mediante la Resolución Nro. 900.189 del 3 de junio de 2014.

¹ Samai Tribunal. Índice 16.



Con la emisión precedente del pliego de cargos y su respuesta por parte de la aseguradora, la DIAN profirió la Resolución Sanción Nro. 052412013000139 del 4 de septiembre de 2013 que impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente a Colcimex S.A.S. y ordenó hacer efectiva la garantía derivada de la póliza de cumplimiento Nro. 45-43-101001415 por monto equivalente al 100% del valor compensado y/o devuelto y los intereses moratorios incrementados en un 50%. Dicho acto fue notificado a Seguros del Estado S.A. el 16 de septiembre de 2013.

La aseguradora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. 900.185 de 17 de julio de 2014 que confirmó la sanción.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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, el demandante formuló las siguientes pretensiones²:

1. *Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 052412013000139 del 4 de septiembre de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali.*
2. *Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 900.185 del 17 de julio de 2014, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 4 de agosto de 2014 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción No. 052412013000139 del 4 de septiembre de 2013.*
3. *Que a título de restablecimiento del derecho se declare que Seguros del Estado S.A., no está obligada a pagar suma alguna de dinero a la DIAN como consecuencia de la expedición de la póliza de cumplimiento No. 45-43-101001415.*
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 estas injustas actuaciones.*
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.*
6. *Que se condene en costas y gastos procesales a la DIAN.*

PETICIÓN SUBSIDIARIA:

*De manera respetuosa y en el extremo caso que la sentencia niegue las pretensiones de la demanda, solicito al Honorable Magistrado se sirva fijar el límite máximo de responsabilidad económica exigible a **SEGUROS DEL ESTADO S.A.** a través de la póliza 45-43-101001415, que a la luz de lo dispuesto en el art.1079 del C. de Co., en ningún caso podrá superar la suma de \$593.245.000,00, correspondiente al Valor asegurado en el contrato de seguro."*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución, 860 del Estatuto Tributario y 1079 del Código de Comercio.

1. Desconocimiento del artículo 1079 del Código de Comercio

Explicó que con la resolución sanción la demandada pretende el reconocimiento económico de la suma devuelta en forma improcedente, los intereses moratorios y los intereses aumentados en un 50% con cargo a la póliza Nro. 45-43-101001415 expedida por Seguros del Estado para garantizar la procedencia de la devolución originada en el impuesto sobre las ventas bimestre 5 de 2010.

Acotó que, conforme con el artículo 860 del Estatuto Tributario, el objeto de la póliza tiene condiciones tales como la vigencia y el valor asegurado, por lo cual debe

² Samai. Índice 5. PDF "ED_ESCRITODE_04DEMANDA(.pdf) NroActua5"

entenderse que la solidaridad del garante dentro del proceso de devolución de impuestos está sujeta a estos requisitos. Agregó que el objeto de la póliza cubre los conceptos señalados en la norma reseñada, pero hasta el límite del valor asegurado y no más allá y que cualquier suma que exceda dicho monto debe ser reclamada al contribuyente exclusivamente. Citó el artículo 1079 del Código de Comercio en sustento de su dicho.

Adujo que su rol en el proceso es el de garante de obligaciones tributarias de un tercero y no funge como contribuyente, por lo cual sus obligaciones se derivan del contrato de seguros contenido en la póliza, por lo que el vínculo entre la DIAN y la aseguradora está determinado por las condiciones del acuerdo de voluntades, tanto así que si la póliza no existiera no habría relación entre estas dos partes. Al respecto, trajo a colación la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional para concluir que las aseguradoras no son deudores solidarios y se les aplican las reglas del seguro de cumplimiento.

Reiteró que la DIAN no puede exigir a la actora una suma superior a la garantizada a con la póliza, previa orden de afectación³.

2. Violación al debido proceso. Calidad de deudor solidario

Recalcó que la aseguradora es garante, pero no contribuyente y transcribió apartes de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la cual consideró que, vulnerada su derecho al debido proceso, para insistir en que no ostenta la calidad de deudora solidaria, pues el límite de la responsabilidad es el consagrado en la póliza. Preciso que sostener lo contrario desconoce en todas sus partes los principios más elementales del contrato de seguro⁴.

Concluyó que tiene una obligación contractual frente a la DIAN y que el contribuyente sancionado debe responder por su posición jurídica frente a la ley, por lo cual la aseguradora y el tomador tienen obligaciones y efectos distintos frente a los actos expedidos por la Administración, situación que no fue reconocida en la controversia.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la actora argumentando lo siguiente⁵:

Cuestionó la solicitud de la actora frente a la limitación de la responsabilidad de la aseguradora por cuanto estimó que las normas que regulan el proceso de sanción por devolución improcedente son de carácter especial tributario y preferente, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 57 de 1887, por lo que no es dado aplicar el artículo 1079 del Código de Comercio. Al efecto, citó la sentencia del 20 de febrero de 1997, exp. D-1391, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz de la Corte Constitucional.

Transcribió el objeto de la póliza de cumplimiento y dijo que debido a la existencia de las normas especiales y la remisión del contrato de seguros al artículo 670 del Estatuto Tributario, la propia aseguradora se comprometió a responder también por la sanción. Comentó que, en virtud del principio de buena fe, el garante debe aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de sus propios actos voluntarios, como lo son las obligaciones que se derivan del texto literal de la póliza.

Preciso que la noción de dolo para que se configure la solidaridad del artículo 1055

³ Sobre el tema hizo alusión a las sentencias del 21 de mayo de 2014, exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez del Consejo de Estado; y las proferidas por el Tribunal Administrativo de Santander del 10 de junio de 2014, M.P. Carmen Cecilia Plata Jiménez, del 5 de marzo de 2014, exp. 2011-00219-03, M.P. Fredy Alonso Jaimes Plata, del 25 de octubre de 2013, exp. 2012-00086-01, M.P. Carmen Cecilia Plata Jiménez y del 25 de mayo de 2014, exp. 2012-00201-01 y 2011-00245-01, M.P. Carmen Cecilia Plata Jiménez.

⁴ Al efecto citó la sentencia del 21 de mayo de 2014, exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez del Consejo de Estado

⁵ Samai. Índice 5. PDF "ED_CONTESTACI_09CONTESTACIONDEMA NroActua5"

del Código de Comercio es aplicable para los contratos de seguro en general y no para las pólizas en materia tributaria que no tienen carácter consensual, suponen el conocimiento del afianzado y cuya finalidad es la protección del patrimonio público económico y el interés general en la exactitud de lo declarado.

Preciso que, sobre el conocimiento del cliente, la Superintendencia Financiera ha expedido circulares, instrucciones y conceptos sobre el cuidado que deben tener las aseguradoras al expedir las pólizas, quienes pueden establecer exigencias y documentación adicional para prevenir su uso solo para la apariencia de legalidad. De allí que es responsabilidad de las aseguradoras actuar con debida diligencia⁶.

Argumentó que nadie puede “venir válidamente contra sus propios actos”, como en este caso lo sería contrariar la póliza emitida por parte de la propia garante, y que no es válido hacer valer un derecho en contradicción de una conducta anterior, regla de aplicación jurisprudencial fundada en la buena fe, cuyas condiciones reseñó y consideró cumplidas en este evento⁷.

Explicó que, debido a que está demostrada la calidad de deudor solidario, la obligación garantizada abarca las consecuencias económicas de la imposición de sanción por devolución y/o compensación improcedente, esto es, el incremento de los intereses en un cincuenta por ciento (50%) que contempla el artículo 670 del Estatuto Tributario, lo cual no va en contra de lo pactado en el contrato de seguro firmado entre las partes cuyo objeto consta en la póliza, motivo por el que no opera el límite de la responsabilidad que aduce la actora.

Sostuvo que la calidad de solidario del garante es de origen legal, en particular, se deriva del artículo 860 del Estatuto Tributario que prevalece sobre normas generales como el artículo 783 *ibidem*, y que la responsabilidad opera sobre el total de la devolución improcedente, independiente de que en forma posterior se repita contra el directamente obligado.

Manifestó que la calidad de deudor solidario se verifica con la póliza de seguros y el cumplimiento de las exigencias de carácter sustancial del citado artículo 860. Anotó que a la aseguradora le fue notificada la liquidación oficial de revisión y que la norma vigente para la época no preveía ninguna exclusión para que el garante escapara de la responsabilidad solidaria. Indicó que tampoco se establecieron salvedades en la póliza.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos demandados⁸, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Reseñó las reglas jurisprudenciales de la sentencia de unificación del Consejo de Estado⁹ sobre el rol de los deudores solidarios en los procesos tributarios y sus fundamentos a partir de la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional. Hizo una relación de las actuaciones del proceso y transcribió apartes de la resolución sanción impugnada para resaltar que la aseguradora fue vinculada al procedimiento y se garantizó su derecho al debido proceso.

A partir del artículo 860 del Estatuto Tributario y la sentencia C-112 de 2022 de la Corte Constitucional explicó que no es aceptable admitir que el garante deba responder solidariamente por las sanciones del artículo 670 del Estatuto Tributario que se derivan de acciones o conductas que comete el contribuyente, pues la

⁶ Citó la sentencia del 27 de febrero de 1981, C.P. Martín del Burgus, del Consejo de Estado.

⁷ Trajo a colación las sentencias C-478 de 1998, C-131 de 2004 y T-468 de 2003 de la Corte Constitucional.

⁸ Samai Tribunal. Índice 16.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 23018, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

responsabilidad sancionatoria es personal y se desbordaría el riesgo asegurable. Preciso que la responsabilidad del asegurador se limita al monto amparado expresado en la póliza de cumplimiento suscrita por las partes.

Analizó si el acto sancionatorio demandado se había expedido cuando la póliza había perdido su vigencia de dos años, según lo dispuesto en el artículo 860 del Estatuto Tributario.

En el caso, encontró que la solicitud de devolución fue presentada por el contribuyente el 27 de diciembre de 2010, por tanto, la administración tributaria contaba con dos años contados a partir de esta fecha para notificar el requerimiento especial, es decir, hasta el 27 de diciembre de 2012. Advirtió que el acto previo se notificó el 02 de octubre de 2012 al contribuyente y al garante el 3 de octubre de 2012, es decir, encontrándose aún en vigencia la póliza de garantía de cumplimiento expedida por la actora para respaldar el procedimiento de la devolución solicitada por el contribuyente.

Evidenció que la resolución mediante la cual se impuso la sanción por devolución improcedente se emitió el 04 de septiembre de 2013, es decir, dentro de los dos años siguientes a la liquidación oficial de revisión (17 de mayo de 2013). Empero, concluyó que: *“pese a que el acto sancionatorio enjuiciado fue expedido dentro del período de dos años posteriores a la emisión del acto de liquidación, no obstante, no puede soslayarse el hecho evidenciable que, éste fue expedido por fuera de los términos hábiles para ello, cuando la póliza de garantía no se encontraba vigente, esto es el 04 de septiembre de 2013 y la póliza tenía vigencias hasta el 22 de enero de 2013, situación que indudablemente afecta la validez de los actos aquí impugnados.”*

Condenó en costas a la **demandante** en atención a que las pretensiones de la actora prosperaron parcialmente y su apoderado participó activamente en el proceso con la asistencia a las audiencias y la presentación de alegatos de conclusión. Ordenó liquidar las agencias en derecho en cuantía del 1% del valor de las pretensiones de la demanda¹⁰.

Recurso de apelación

La demandada recurrió la sentencia de primera instancia¹¹, con base en lo siguiente:

Explicó que el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario extiende expresamente los efectos de la garantía con posterioridad al vencimiento de la póliza, hasta tanto el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución quede en firme en la vía administrativa o en la jurisdicción contencioso-administrativa cuando se ha interpuesto demanda. Así, esta norma señala que el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas hasta tanto quede en firme el acto administrativo, aún con posterioridad a los dos años de vigencia de la póliza.

Indicó que en el objeto de la póliza se hace solo alusión al artículo 144 de la Ley 223 de 1995 que ligaba la vigencia de la póliza a la notificación de la liquidación oficial. Empero, resaltó que, en este caso, se cumplió con el supuesto de la disposición vigente, modificada por la Ley 1430 de 2010, que exige la notificación del requerimiento especial, la cual ocurrió el 1 de octubre de 2012, esto es, dentro del término de vigencia de la garantía, con lo cual la aseguradora es solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas una vez en firme el acto administrativo, aun si este fenómeno se produce con posterioridad a los dos años de vigencia de la póliza.

¹⁰ Esta decisión contó con un salvamento de voto en el que se expuso que la cuestión jurídica no versaba sobre la sanción por devolución improcedentes, sino sobre el reintegro del saldo, ante lo cual la aseguradora solo debe responder por el saldo devuelto de manera improcedente mas los intereses, pero no por la sanción. Indicó que la norma habla de la notificación del requerimiento especial y no del acto sancionatorio.

¹¹ Samai Tribunal. Índice 21. PDF “4_MemoriaWeb_RECURSODEAPELACIONCONTRASENTENCIA(.pdf) NroActua 21”



Reiteró que el parámetro para extender la solidaridad del garante frente a las obligaciones amparadas no es la liquidación oficial de revisión sino el requerimiento especial y que el acto que debe expedirse dentro de la vigencia de la póliza es este último y no la resolución por sanción por devolución improcedente.

Aclaró que, si la firmeza y ejecutoriedad de la resolución sanción impugnada se encuentra suspendida por la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es claro que la responsabilidad de la aseguradora continúa vigente hasta tanto los actos administrativos demandados no queden en firme mediante providencia judicial. Preciso que el sustento de la sentencia de primera instancia en una norma carente de vigencia (artículo 144 de la Ley 223 de 1995) afecta su validez, pues se incurrido en un vicio material o sustantivo. Al respecto, citó la sentencia SU-453 de 2019 de la Corte Constitucional y transcribió apartes del salvamento de voto de la sentencia de primera instancia.

Oposición a la apelación

La demandante guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹². Explicó la naturaleza del contrato de seguro y advirtió que el actor demostró que el valor asegurado que cubría la póliza fue cancelado por parte de la aseguradora y al pretender, mediante un acto administrativo, cobrar un monto que desborda la suma asegurada, está adelantando un cobro de lo no debido, unido al hecho de que no existía monto asegurable por sustracción de materia. Con base en lo anterior, estimó que la entidad demandada no estaba legitimada para exigir el pago de una suma que no estaba amparada, pretendiendo, además, modificar el contrato de seguro vía acto administrativo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En atención a los cargos de apelación presentados por la demandada contra la sentencia de primera instancia, la Sala decide sobre la legalidad de las Resoluciones Nros. 052412013000139 del 4 de septiembre de 2013 y 900.185 de 17 de julio de 2014. En particular, debe determinar si la responsabilidad de la aseguradora se configuraba con la notificación del requerimiento especial o de la resolución sanción por devolución improcedente.

La sentencia de primera instancia estableció que la responsabilidad del garante estaba limitada al monto del saldo a favor a reintegrar sin incluir las sanciones por devolución y/o compensación improcedente, en atención a la sentencia C-112 de 2022 de la Corte Constitucional.

Así mismo, precisó que, pese a que el requerimiento especial se notificó en el término de dos años de vigencia de la póliza, la resolución sanción se comunicó por fuera de este, por lo cual, para dicho momento, la garantía no estaba vigente.

La DIAN, en la apelación, explica que la norma vigente aplicable exigía la notificación del requerimiento especial y no de la liquidación oficial ni de la resolución sanción, dentro del término de vigencia de la garantía, circunstancia que se acreditó en el presente caso y que hacía responsable a la aseguradora.

Se pone de presente que, si bien en la demanda no se planteó un cargo especial para la vigencia de la póliza y la notificación de los actos, este asunto fue resuelto por el Tribunal y es una de las razones para declarar la nulidad de los actos, de ahí

¹² Samai, índice 15.

que el argumento de la apelación se derive de la decisión de primera instancia y le corresponda a Sala pronunciarse al respecto.

En el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

1. A través de la Póliza de Seguro de Cumplimiento Nro. 45-43-101001415 del 23 de diciembre de 2010, cuyo tomador es Colcimex S.A.S., la demandante amparó el *“cumplimiento de disposiciones legales vigentes, relacionadas con la devolución de impuestos a las ventas correspondiente al quinto bimestre (septiembre-octubre) del año 2010, más los intereses que se llegaren a causar”*, en relación con la solicitud de devolución del saldo a favor determinado en la declaración del 5.º bimestre del IVA del año 2010¹³.
2. El 27 de diciembre de 2010, dicho saldo a favor fue solicitado en devolución y compensación¹⁴.
3. Mediante la Resolución Nro. 9, del 4 de enero de 2011, la DIAN ordenó devolver y compensar a la tomadora la suma solicitada, tal como se reseña en los actos impugnados.
4. El artículo 18 de la Ley 1430 de 2010 que modificó el artículo 860 del Estatuto Tributario estableció que la responsabilidad solidaria del garante se originaba, siempre y cuando, dentro del término de vigencia de la garantía (2 años), la Administración notifique al contribuyente el requerimiento especial o este corrija la declaración.
5. Tal como consta en la Resolución Nro. 900.185 del 17 de julio de 2014¹⁵, la DIAN notificó a la contribuyente, el 2 de octubre de 2012, el Requerimiento Especial Nro. 052328822012000099 del 28 de septiembre de 2012, por medio del cual rechazó el saldo a favor de la declaración del 5º bimestre del IVA del año 2010, hecho no discutido por la demandante. Este acto también fue notificado a la demandante el 3 de octubre del mismo año.
6. En los términos propuestos en el requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412013000046 de 17 de mayo de 2013¹⁶, que modificó la declaración presentada por Colcimex S.A.S.

La Sala tuvo oportunidad de analizar la aplicación de la Ley 1430 de 2010 a pólizas de seguros expedidas antes de su vigencia, en las sentencias del 15 de noviembre de 2018¹⁷ y del 2 de mayo de 2019¹⁸, precedentes aplicables al *sub lite*. En ellas, esta Sección consideró que el inciso segundo del artículo 18 de esa ley es una norma de carácter procesal de aplicación inmediata porque regula la oportunidad para constituir la responsabilidad solidaria del garante en el procedimiento de sanción por devolución improcedente¹⁹. Además, precisaron que el momento procesal a partir del cual se puede establecer la responsabilidad solidaria del garante es la notificación del requerimiento especial al contribuyente, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, dentro del término de vigencia de la póliza

Como se evidencia de los hechos probados en el expediente, el Requerimiento Especial fue proferido el 28 de septiembre de 2012 y notificado a la sociedad contribuyente el 2 de octubre de 2012; es decir, en vigencia del artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010.

¹³ Samai, índice 5, PDF: “ED_ANEXOSAL_05ANEXOSALADEMAN(.pdf) NroActua5”, Págs. 59 a 62.

¹⁴ Samai, índice 5, PDF: “ED_CUADERNOA_19CUADERNOCONANTE(.pdf) NroActua5” Págs. 17 a 21.

¹⁵ Samai, índice 5, PDF: “ED_ANEXOSAL_05ANEXOSALADEMAN(.pdf) NroActua5”, Pág. 12.

¹⁶ Samai, índice 5, PDF: “ED_CUADERNOA_19CUADERNOCONANTE(.pdf) NroActua5” Págs. 50 a 71.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de noviembre de 2018, Exp. 23794, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de mayo de 2019, Exp. 23610, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁹ Sobre el particular se puede consultar Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 5 de agosto de 2021, exp. 23816. C.P. Myriam Stella Gutierrez Argüello.



La modificación en cuestión tiene un carácter instrumental ya que se refiere a una regulación relacionada con la oportunidad (aspecto temporal) en que la Administración puede establecer la responsabilidad solidaria del garante dentro del procedimiento administrativo que resultará en una sanción por devolución improcedente. En efecto, si la Administración no cumple con el plazo para notificar el requerimiento especial, se eliminaría la posibilidad de hacer efectiva la responsabilidad solidaria del garante. Esto significa que la modificación afectó la determinación del plazo límite en el cual la autoridad tributaria puede convertir al garante en responsable solidario al notificar el requerimiento especial.

Como quiera que al momento en que se emitió y notificó el Requerimiento Especial ya estaba en vigor la modificación del artículo 860 del Estatuto Tributario, dicho precepto aplica el presente caso, aun cuando la póliza se hubiese expedido en vigencia de la redacción del artículo 860 *ibidem* modificado por el artículo 144 de la Ley 223 de 1995.

Se reitera que la modificación introducida por la Ley 1430 de 2010 se centró en el procedimiento que debe seguir la Administración para que el garante sea considerado responsable solidario (específicamente, la obligación de notificar el requerimiento especial en lugar de la liquidación oficial), pero no afectó los aspectos sustantivos del contrato de seguro celebrado entre la contribuyente y Seguros del Estado S.A. Por lo mismo, el artículo 860 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, era el fundamento jurídico para que la DIAN, al notificar en tiempo el requerimiento especial, determinara que la garante era responsable solidaria de la sanción impuesta.

A partir de lo expuesto, como se especificó anteriormente, el 23 de diciembre de 2010 la demandante expidió la Póliza de cumplimiento Nro. 45-43-101001415, cuya vigencia era de dos años, esto es, hasta el 22 de enero de 2013 (fecha hasta la cual podía notificarse al contribuyente el requerimiento especial para que el garante respondiera solidariamente por las obligaciones garantizadas). El requerimiento especial fue notificado al contribuyente el 2 de octubre de 2012, es decir, dentro de los dos años de vigencia de la póliza.

Por lo tanto, contrario a lo analizado por el Tribunal, la aseguradora es deudora solidaria de la afianzada, de tal manera que la Administración podía ordenar la efectividad de la garantía en los actos acusados. Así, resulta irrelevante la fecha de notificación de la resolución sanción para activar la responsabilidad contemplada en la ley, pues la norma refiere expresamente al requerimiento especial.

Por último, frente a los argumentos relativos al defecto material o sustantivo de la sentencia de primera instancia por la presunta fundamentación del fallo en la redacción del artículo 860 del Estatuto Tributario con la modificación de la Ley 223 de 1995, se advierte que el Tribunal se refirió expresamente a la versión modificada de la norma con la Ley 1430 de 2010 e incluso analizó la notificación del requerimiento especial para establecer la vigencia de la póliza. Por lo anterior, no le asiste razón al recurrente al efecto, sin perjuicio de que el yerro de la sentencia radicó en ligar la efectividad de la responsabilidad solidaria a la notificación de la resolución sanción.

Ahora bien, como se expuso anteriormente, la notificación de la resolución sanción no fue la única razón estudiada por el Tribunal para declarar la nulidad, puesto que también hizo referencia a la falta de responsabilidad del garante sobre la sanción, aspecto que no fue controvertido por la DIAN, en su condición de apelante única.

Con todo, la Sala comparte la decisión de primera instancia comoquiera que, en virtud de la sentencia C-112 de 2022 de la Corte Constitucional, M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar, que declaró inexecutable la expresión “*incluyendo el monto de las sanciones*”



por improcedencia de la devolución” del artículo 860 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 1430 de 2010), la responsabilidad de la aseguradora está limitada al reintegro del impuesto devuelto de forma improcedente, junto con los intereses de mora. Lo anterior en consideración a que la responsabilidad del garante por las sanciones desconoce el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria e implicaría que el garante tendría que asumir la mala fe del contribuyente²⁰.

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia de primera instancia en el sentido de declarar la responsabilidad como garante de la actora hasta el monto de la suma devuelta y los intereses de mora, aspecto que, se insiste no fue apelado por la demandada y que comparte la Sección. Comoquiera que el ordinal primero de la sentencia declaró la nulidad parcial de los actos demandados que extendían la responsabilidad de la aseguradora a la sanción por devolución improcedente, dicho aparte se mantendrá, reformando en lo pertinente el ordinal segundo.

Condena en costas

La Sala se abstendrá de imponer condena en costas porque la apelación de la actora prosperó parcialmente, conforme lo prevé el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por mandato del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia del 14 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el cuales quedará así:

“SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho fijar como suma objeto de cobro a cargo de Seguros del Estado S.A., en su calidad de garante de la devolución del saldo a favor reconocido a Colcimex S.A.S. respecto del IVA del V bimestre de 2010, la suma de \$593.245.000, correspondiente al saldo a favor a reintegrar, más los intereses de mora correspondientes; para lo cual la administración debe tener en cuenta los pagos que se hubiesen efectuado.”

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

²⁰ Sobre la aplicación de la sentencia C-112 de 2022 por parte de esta Sección se puede consultar la sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp. 26392, C.P. Milton Chaves García