



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de abril de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 68001-23-33-000-2016-01462-01 (25674)
Demandante SEGUROS DEL ESTADO S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas Cobro coactivo. Sanción por devolución improcedente. Límite a la responsabilidad de las compañías aseguradoras. Principio de favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Seguros del Estado S.A. contra la sentencia del 4 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que decidió:

«**PRIMERO: DENIEGANSE** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte demandante.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas presentó, el 19 de julio de 2010, la declaración del IVA por el tercer bimestre del año 2010 con un saldo a favor de \$125'928.000.

El 8 de septiembre de 2010, el contribuyente solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor declarado. Para estos efectos, allegó como garantía la Póliza de Seguro Nro. 96-43-101004199 expedida por Seguros del Estado S.A. el día 6 del mismo mes y año.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) aceptó la solicitud de devolución mediante la Resolución Nro. 0386 del 7 de octubre de 2010, por lo que ordenó la devolución de \$125'928.000.

Luego, la autoridad tributaria adelantó el procedimiento de fiscalización de la declaración presentada por Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas, que finalizó con la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412012000043 del 24 de abril de 2012, acto que rechazó el saldo a favor. Esta decisión fue confirmada mediante la Resolución Nro. 900.246 del 20 de mayo de 2013, que decidió el recurso de reconsideración.

Derivado de lo anterior, la DIAN adelantó un procedimiento sancionatorio en contra

¹ Páginas 10 a 11 del PDF 4 del índice 2 de SAMAI.



de Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas, que finalizó con la expedición de la Resolución Sanción Nro. 042412012000263 del 25 de octubre de 2012. Mediante este acto administrativo *i)* ordenó el reintegro de \$125'928.000 más el valor de los intereses moratorios causados desde el 7 de octubre de 2010 *ii)* impuso sanción por devolución improcedente al contribuyente, equivalente al incremento de los intereses en un 50% *iii)* impuso la sanción adicional del 500% del valor de devolución por la utilización de medios fraudulentos y *iv)* ordenó su notificación a Seguros del Estado S.A. como garante en virtud de la Póliza de Seguro Nro. 96-43-101004199. Todas estas decisiones fueron confirmadas por la DIAN al decidir el recurso de reconsideración con la Resolución Nro. 900.161 del 9 de octubre de 2013.

Seguros del Estado S.A. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN, en la que pretendía la nulidad de la resolución sanción y del acto que decidió el recurso de reconsideración en su contra. No obstante, sus pretensiones fueron negadas por el Tribunal Administrativo de Santander y la Sección Cuarta del Consejo de Estado en las sentencias del 20 de noviembre de 2014 y del 17 de marzo de 2016, respectivamente.

La DIAN profirió el Mandamiento de Pago Nro. 001216 del 15 de junio de 2016 en contra de Seguros del Estado S.A. por valor de \$755'468.000. Este acto invocó como título ejecutivo la Resolución Sanción Nro. 042412012000263 de 2012 y la Póliza de Seguro Nro. 96-43-101004199.

Seguros del Estado S.A. pagó a la DIAN \$125'928.000 en cumplimiento de la resolución sanción, el 26 de julio de 2016. Además, ese mismo día formuló las excepciones de pago efectivo e indebida tasación del monto de la deuda, previstas en el artículo 831 del Estatuto Tributario. Sin embargo, mediante Resolución Nro. 001552 del 18 de agosto de 2016, la autoridad tributaria declaró no probadas.

La compañía aseguradora presentó recurso de reposición contra el anterior acto administrativo, el 6 de septiembre de 2016, el cual fue decidido mediante Resolución Nro. 001875 del 28 de septiembre de 2016, confirmando el acto recurrido.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Seguros del Estado S.A. formuló las siguientes pretensiones:

- «1. Que se declare la Nulidad de la **Resolución No. 001552 del 18 de agosto de 2016**, por medio de la cual el Ejecutor Delegado de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, resuelve las Excepciones interpuestas por **SEGUROS DEL ESTADO S.A.**, contra el Mandamiento de Pago No. 001216 del 15 de junio de 2016 **DECLARÁNDOLAS NO PROBADAS** y ordenando seguir con la ejecución en contra de mi representada.
2. Que se declare la Nulidad de la **Resolución No. 001875 del 28 de septiembre de 2016**, notificada a **SEGUROS DEL ESTADO S.A.**, el día 7 de octubre de 2016, por medio de la cual el Ejecutor Delegado de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga resuelve el recurso de reposición contra la resolución No. 001552 del 18 de agosto de 2016 confirmándola en todas sus partes.



3. *A título de restablecimiento del derecho se declaren probadas las excepciones de PAGO DE LA OBLIGACIÓN, INDEBIDA TASACIÓN DEL MONTO DE LA DEUDA Y FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO interpuestas contra el mandamiento de pago No. 001216 del 15 de junio de 2016.*
4. *Que a título de restablecimiento del derecho se ordene el levantamiento de las medidas cautelares impuestas o que se llegaren a imponer por la DIAN en virtud del cobro coactivo a la luz del artículo 837 del Estatuto Tributario.*
5. *A título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución de los dineros que mi representada haya pagado o deba pagar a la DIAN con fundamento en los títulos que sustentan la orden de pago en virtud de la cual se adelantó el proceso de cobro coactivo, sumas que deben ser actualizadas y con los intereses moratorios correspondientes, así como el reconocimiento de costas y costos del proceso.*
6. *A título de restablecimiento del derecho solicito ordenar la suspensión de todos los efectos relacionados con la liquidación del crédito que se llegue a adelantar con fundamento en el presente proceso de cobro.*
7. *Que se condene a la demandada al pago de costas y gastos procesales»².*

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 831 y 860 del Estatuto Tributario; el artículo 1625 del Código Civil y el artículo 1079 del Código de Comercio. Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Excepción de indebida tasación del monto de la deuda.

El Consejo de Estado, en la sentencia del 17 de marzo de 2016³ que decidió sobre la legalidad de los actos sancionatorios, aclaró que la resolución sanción no determinaba que la responsabilidad de la aseguradora operara por todos los conceptos allí establecidos, señaló que allí no se tasó el valor por el cual debía responder, y que además la providencia indicó que, la indebida tasación del monto de la deuda es una excepción que procede contra el mandamiento de pago en caso de que la DIAN intente hacer valer el seguro y determine la obligación fuera de los límites de cobertura de la póliza.

Al hilo de lo anterior, Seguros del Estado S.A. formuló la excepción de indebida tasación de la obligación contra el mandamiento de pago, que fue rechazada por la DIAN en los actos acusados. Entonces, sin descartar que se pretende la nulidad total de los actos que negaron las excepciones, es necesario demostrar que el monto de la deuda fue tasado de forma indebida.

Para estos efectos, debe tenerse en cuenta que la DIAN libró mandamiento de pago por un valor de \$125'928.000, más los intereses moratorios aumentados en un 50%, más el 500% del valor de la devolución por la utilización de medios fraudulentos, por lo que la tasación del monto total de la deuda fue de \$755'468.000. Esta determinación de la obligación desconoce los límites del valor asegurado que fue pactado expresamente en la Póliza de Seguro Nro. 96-43-101004199 por \$125'928.000.

Si bien Seguros del Estado S.A., como aseguradora, debe responder por los intereses moratorios aumentados en un 50% y por el 500% del valor de la

² Folio 61 del cuaderno y página 102 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 68001-23-33-000-2014-00131-01 (21996). Sentencia del 17 de marzo de 2016. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



devolución, lo que se discute es que el monto total de la obligación a su cargo está limitado por lo pactado en el contrato de seguro (\$125'928.000), En consecuencia, cualquier valor que exceda el acuerdo contractual no es responsabilidad de la compañía aseguradora y solo puede ser cobrado al contribuyente.

La anterior afirmación la sustenta en que el artículo 1079 del Código de Comercio que señala que el asegurador no está obligado a responder sino hasta concurrencia de la suma asegurada. En concordancia, el inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario señala que la garantía debe ser expedida por el valor equivalente al monto objeto de devolución. Es por estas normas que Seguros del Estado S.A. pagó a la DIAN \$125'928.000 el 26 de julio de 2016, en cumplimiento de su obligación contractual.

En caso de que no se declare la nulidad total de los actos acusados, la sentencia de mérito debe declarar que la orden de pago a cargo de Seguros del Estado S.A. se limita a \$125'928.000, valor que ya fue pagado.

Además de lo expuesto, en sentencia del 14 de julio de 2016⁴, el Consejo de Estado señaló que las aseguradoras no responden igual que los deudores solidarios, pues únicamente lo hacen por el monto asegurado.

Por lo expuesto, la DIAN debió declarar la excepción de indebida tasación del monto de la deuda prevista en el artículo 831 del Estatuto Tributario.

2. Excepción de pago efectivo.

De acuerdo con lo expuesto en el acápite anterior, se reitera que el monto máximo de la obligación a cargo de Seguros del Estado S.A. es de \$125'928.000, valor que fue pagado el 26 de julio de 2016. Por lo anterior está probada la excepción de pago efectivo del artículo 831 del Estatuto Tributario.

3. Excepción de falta de título ejecutivo.

En el caso bajo examen, el título ejecutivo que sustentó el mandamiento de pago expedido por la DIAN se considera complejo, pues está constituido tanto por la resolución sanción como por el contrato de seguro.

Ahora, debido al pago efectivo de la obligación por \$125'928.000, dejó de existir el título ejecutivo complejo porque fue cumplido y, por lo tanto, extinto el contrato de seguro. Así lo establece el artículo 1625 del Código Civil, pues señala que las obligaciones se extinguen por su pago efectivo.

Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. No está probada la excepción de indebida tasación del monto de la deuda.

Es cierto que el Consejo de Estado, en la sentencia del 17 de marzo de 2016, señaló que la resolución sanción no estableció que la responsabilidad de Seguros del

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2012-00153-01 (20879). Sentencia del 14 de julio de 2016. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Estado S.A. operaba por todos los conceptos allí establecidos y que la excepción de indebida tasación del monto de la deuda puede proponerse en el procedimiento de cobro coactivo, sin embargo, en dicha providencia no fue estudiado el asunto que hoy se discute por la demandante.

Ahora, para decidir el caso bajo examen, es necesario tener en cuenta que el artículo 2° de la Ley 225 de 1938 creó el seguro de cumplimiento por la necesidad de las entidades territoriales de proteger su patrimonio contra pérdidas por la apropiación indebida de los empleados públicos y para garantizar la indemnización de los perjuicios causados por los particulares en el incumplimiento de sus deberes legales.

En este caso, existió el riesgo asegurable porque Seguros del Estado S.A. asumió el riesgo de que el contribuyente no cumpliera con las disposiciones legales para tener el derecho de la devolución del saldo a favor. Por este motivo, en un asunto aduanero, la Sección Primera del Consejo de Estado señaló que no afecta la validez del contrato de seguro que un certificado aportado por el importador sea falso, pues el objeto del contrato es asegurar el cumplimiento de la obligación de presentar un certificado auténtico⁵.

Con base en esta providencia, es claro que el objeto del contrato de seguro era lícito y, por lo tanto, no es aceptable concluir que no existió un riesgo asegurable. Cosa distinta es que la demandante trate de hacer ver que el objeto del contrato era diferente al pactado.

Seguros del Estado S.A. sostuvo que el valor asegurado se limita a \$125'928.000, por lo que cualquier valor adicional que exceda esta cifra solo puede ser cobrado al asegurado. Sin embargo, esto desconoce que la póliza de seguro expresamente señala que la garantía tiene una vigencia de dos años y, si dentro de ese lapso, la administración tributaria notifica la liquidación oficial de revisión, el garante es solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución y los intereses correspondientes.

Debe tenerse en cuenta que de no haberse pactado esto, la DIAN no habría aceptado la garantía porque no cumpliría los requisitos del artículo 860 del Estatuto Tributario. Además, atendiendo el contenido literal de la póliza de seguro, se cumplió con la disposición del artículo 1079 del Código de Comercio porque no se impuso una obligación superior al valor asegurado.

En este orden, la obligación de Seguros del Estado S.A. no se limitó al reintegro de la devolución improcedente de \$125'928.000, sino que también es responsable del pago de los intereses moratorios aumentados en un 50% y de la sanción equivalente al 500% del monto devuelto por la utilización de medios fraudulentos.

La postura antes expuesta fue aceptada por el Tribunal Administrativo de Santander en diversas ocasiones⁶.

⁵ La DIAN citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso: 25000-23-27-000-01278-01. Sentencia del 30 de octubre de 2008. CP: Rafael Enrique Ostau De Lafont Pianeta.

⁶ La DIAN invocó las siguientes sentencias: i) Tribunal Administrativo de Santander. Proceso: 2014-00131. Sentencia del 20 de noviembre de 2014; ii) Tribunal Administrativo de Santander. Proceso: 2014-00134. Sentencia del 30 de octubre de 2014; y iii) Tribunal Administrativo de Santander. Proceso: 2013-00023. Sentencia del 6 de febrero de 2015.



2. No está probada la excepción de pago efectivo.

El pago realizado por Seguros del Estado S.A. el 26 de julio de 2016 únicamente correspondió al reintegro de la suma devuelta de forma improcedente, pero no incluyó los valores a los que se refiere el inciso segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario, esto es, los intereses moratorios incrementados en un 50% y la sanción del 500% del valor devuelto por el uso de medios fraudulentos. En consecuencia, el pago no puede considerarse efectivo.

Ahora, el artículo 804 del Estatuto Tributario dispone que los pagos realizados por los contribuyentes deben imputarse al periodo e impuesto que indiquen, en las mismas proporciones en que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones dentro de la obligación total al momento del pago, en este orden. Así las cosas, el pago parcial realizado por Seguros del Estado S.A. no incluyó el valor de los intereses moratorios incrementados en un 50% y la sanción del 500% del valor devuelto por medios fraudulentos.

3. No está probada la excepción de falta de título ejecutivo.

La demandante no propuso la excepción de falta de título ejecutivo contra el mandamiento de pago, sino que es un nuevo argumento de la demanda, de tal modo que no agotó la vía gubernativa sobre este punto. En consecuencia, no procede un pronunciamiento de fondo al respecto por el incumplimiento del presupuesto procesal del artículo 162 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo⁷.

En todo caso, si se hace un pronunciamiento de fondo, el artículo 828 del Estatuto Tributario establece que las garantías constituyen título ejecutivo a partir de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento o la exigibilidad de las obligaciones garantizadas. En este caso, la resolución sanción quedó ejecutoriada a partir de la sentencia del Consejo de Estado que negó su nulidad, por lo que está probado que existe un título ejecutivo que fundamenta el procedimiento de cobro coactivo.

Solicitud de aplicación del principio de favorabilidad

Luego de que finalizara el plazo para alegar de conclusión en primera instancia, Seguros del Estado S.A. presentó un escrito en el que solicitó la aplicación del principio de favorabilidad y, por lo tanto, que sean reducidos los montos de las sanciones a pagar.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones, que analizaron los cargos de nulidad de forma conjunta:

1. Sobre la excepción de indebida tasación del monto de la deuda.

Está probado que la Póliza de Seguro Nro. 96-43-101004199 estipula que Seguros

⁷ El Tribunal Administrativo de Santander no decidió este argumento como excepción previa, pues en el acta de la audiencia inicial celebrada el 13 de junio de 2019 afirmó que la DIAN no formuló ninguna excepción previa.



del Estado S.A. asume el riesgo de que el tomador no cumpla las disposiciones legales, caso en el que respondería en garantía y de forma solidaria por la sanción y los intereses correspondientes. Debido a lo anterior, su responsabilidad no está limitada al reintegro del valor devuelto de forma improcedente de \$125'928.000 porque la compañía aseguradora es deudora solidaria de todas las sanciones que sean impuestas y de los intereses.

El Consejo de Estado⁸ señaló esto acorde con el artículo 860 del Estatuto Tributario, el cual dispone que el garante responde solidariamente por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por devolución improcedente y la sanción del 500% por la utilización de documentos falsos o mediante fraude.

Con base en lo anterior, la DIAN aplicó el artículo 1079 del Código de Comercio al exigir a Seguros del Estado S.A. el pago del reintegro del valor devuelto de forma improcedente, los intereses moratorios incrementados y la sanción del 500% del valor devuelto. Por el contrario, fue la compañía aseguradora la que desconoció lo pactado en el contrato de seguro.

Lo expuesto permite afirmar que no está probada la excepción de indebida tasación del monto de la deuda.

2. Sobre la excepción de pago efectivo.

No está probada la excepción de pago efectivo porque consta que Seguros del Estado solo pagó \$125'928.000, cuando el total de la deuda asciende a \$755'468.000. Es decir que aún adeuda el valor de \$629'540.000, de tal modo que solamente realizó un pago parcial.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que la DIAN no desconoció la sentencia del Consejo de Estado del 17 de marzo de 2016, que negó la nulidad de la resolución sanción, porque en ella no se estudió el alcance de la responsabilidad de Seguros del Estado S.A.

3. Sobre la excepción de falta de título ejecutivo.

En este mismo orden de ideas, al no estar extinta la obligación porque solo se realizó un pago parcial, es claro que persiste el título ejecutivo que fundamenta el procedimiento de cobro coactivo. En todo caso, la excepción de falta de título ejecutivo no fue propuesta en el trámite administrativo, por lo que no procede realizar un estudio de fondo al respecto en la sentencia.

4. Sobre la aplicación del principio de favorabilidad.

No es aplicable el principio de favorabilidad porque se estudia la legalidad de los actos administrativos que niegan las excepciones del cobro coactivo, no los que imponen la sanción.

5. Sobre la condena en costas.

Procede la condena en costas en primera instancia porque el artículo 355 del Código General del Proceso dispone que se debe imponer esta condena a la parte

⁸ El Tribunal no citó ninguna providencia.



vencida en juicio.

Recursos de apelación

Seguros del Estado S.A. presentó recurso de apelación contra la anterior decisión para que se acceda a las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente:

1. **La solidaridad no implica una responsabilidad ilimitada para las compañías aseguradoras.**

El Tribunal sustentó su decisión en que Seguros del Estado S.A. pactó responder solidariamente por el reintegro del monto devuelto de forma improcedente, las sanciones y los intereses moratorios. Sin embargo, esto desconoce que la sentencia el 17 de marzo de 2016 del Consejo de Estado señaló que la responsabilidad de la aseguradora estaba limitada a la cobertura de la póliza.

Para establecer estos límites del seguro, debe tenerse en cuenta que el inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario dispone que el valor asegurado corresponde al monto de la devolución, que en este caso es de \$125'928.000. Así las cosas, exigir una responsabilidad por un valor superior a esta cifra desconoce las normas especiales que regulan la materia. En concordancia, los artículos 1047 y 1079 del Código de Comercio señalan que el valor asegurado es un elemento esencial del contrato de seguro, por lo que las compañías aseguradoras no pueden verse sometidas a responsabilidad ilimitadas.

El inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario señala que las pólizas de seguro que garantizan la devolución tienen una vigencia de 2 años y que, si dentro de dicho plazo se notifica el requerimiento especial, el garante responde solidariamente por el reintegro del valor devuelto de forma improcedente, las sanciones y los intereses moratorios. No obstante, esta responsabilidad solidaria no es ilimitada, como lo reconoció el Consejo de Estado en la sentencia el 17 de marzo de 2016 al señalar que si la DIAN realiza un cobro por un valor superior a los límites de la cobertura del seguro procede la excepción de indebida tasación del monto de la deuda del artículo 831 del Estatuto Tributario.

Por eso, se insiste, Seguros del Estado S.A. no niega que debe responder por el reintegro, las sanciones y los intereses moratorios. Lo que se discute es que su responsabilidad se limita al valor asegurado de \$125'928.000.

Además, la responsabilidad solidaria en materia tributaria es diferente a la prevista por el artículo 1568 del Código Civil. Un ejemplo, que demuestra esta afirmación, es el artículo 794 del Estatuto Tributario que establece que los socios son solidariamente responsables de los tributos de la respectiva sociedad a prorrata de sus aportes. Esto mismo ocurre con la solidaridad del garante, que responde solo hasta el límite del valor asegurado.

Si la responsabilidad del garante es siempre ilimitada, no tiene sentido que el inciso primero del artículo 860 del Estatuto Tributario exija que la póliza sea expedida por un valor equivalente al monto objeto de devolución.

Seguros del Estado S.A. resumió algunas providencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, expedidas entre el 21 de mayo de 2014 y el 30 de



mayo de 2019⁹. Con base en esto, afirmó que las compañías aseguradoras llevan 10 años luchando para que se reconozcan los límites de su responsabilidad, pero la jurisprudencia siempre lo ha rechazado afirmando que opera la norma especial del inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario. Así las cosas, solicitó reconsiderar esta postura porque, reiteró, la responsabilidad solidaria en materia tributaria es diferente a la prevista por el Código Civil.

Además, como prueba de los límites a la responsabilidad de las compañías aseguradoras, invocó la sentencia del 3 de junio de 2015 proferida por la Subsección C de la Sección Tercera del Consejo de Estado¹⁰.

2. Procede el estudio de fondo del cargo de nulidad que trata sobre la excepción de falta de título ejecutivo.

El Tribunal se negó a estudiar de fondo la excepción de falta de título ejecutivo alegando que no fue planteada en el trámite de cobro coactivo. Sin embargo, debió estudiarse porque la jurisprudencia reconoce que se pueden proponer nuevos argumentos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo¹¹. Si no fuera así, bastaría con aportar copia de los recursos administrativos interpuestos y no sería necesario presentar y sustentar una demanda.

3. Procede la aplicación del principio de favorabilidad.

El Tribunal negó la aplicación del principio de favorabilidad porque consideró que no procede cuando se discute la legalidad de actos administrativos proferidos en el trámite de cobro coactivo. No obstante, la jurisprudencia del Consejo de Estado reconoce su aplicación, incluso en estos eventos¹². En consecuencia, procede el estudio y reconocimiento del principio de favorabilidad en el asunto de la referencia.

La actora no se refirió en su apelación a la imposición de costas.

Oposición al recurso de apelación

Dentro del plazo previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, la DIAN se opuso al recurso de apelación reiterando los argumentos propuestos en la oposición a la demanda.

⁹ Concretamente fueron invocadas las siguientes providencias: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2012-00509-01. Sentencia del 21 de mayo de 2014; *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2012-00304-01. Sentencia del 27 de agosto de 2015; *iii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2014-00102-01. Sentencia del 29 de noviembre de 2017; *iv*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-33-000-2014-01483-01. Sentencia del 15 de noviembre de 2018; *v*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00339-01. Sentencia del 4 de abril de 2019; y *vi*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01328-01. Sentencia del 30 de mayo de 2019.

¹⁰ Esta providencia fue identificada con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Subsección C. Proceso: 28882. Sentencia del 3 de junio de 2015. CP: Olga Melida Valle de la Hoz.

¹¹ En este punto, la actora citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00971-01 (23019). Sentencia del 5 de abril de 2018. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² La actora invocó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01330-01 (23927). Sentencia del 15 de octubre de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



Adicionalmente, solicitó que se aplicara el precedente reciente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que, en casos idénticos al de la referencia se negaron las pretensiones de la demanda porque el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario dispone que las compañías aseguradoras responden solidariamente por el reintegro de la suma devuelta de forma improcedente, de las sanciones y de los intereses¹³.

De otro lado, solicitó confirmar la decisión del Tribunal de no aplicar el principio de favorabilidad porque en este caso no se discute la legalidad del título ejecutivo, sino de los actos que negaron las excepciones en el procedimiento de cobro coactivo. Además, debe tenerse en cuenta que el artículo 48 de la Ley 2155 de 2021 estableció un procedimiento especial para que los contribuyentes soliciten la aplicación del principio de favorabilidad en el trámite del cobro coactivo a más tardar el 31 de marzo de 2022 y que exige el pago previo de la suma devuelta de forma improcedente y de la respectiva sanción reducida.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio en el plazo previsto por el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Nro. 001552 del 18 de agosto de 2016 y de la Resolución Nro. 001875 del 28 de septiembre del mismo año, proferidas por la DIAN, las cuales negaron las excepciones de indebida tasación del monto de la deuda y de pago efectivo propuestas por Seguros del Estado S.A. en el procedimiento de cobro coactivo adelantado en su contra.

Seguros del Estado S.A., en el recurso de apelación, sostuvo que la responsabilidad de las aseguradoras que garantizan la devolución de saldos a favor no es ilimitada por mandato del Código de Comercio, sino que concurre únicamente hasta el valor pactado en la póliza de seguro, que para este caso es de \$125'928.000. Así las cosas, considera que está probada la excepción de indebida tasación de la obligación porque el mandamiento de pago fue expedido por un monto superior al asegurado. Además, puso de presente que realizó el pago del valor pactado en la póliza de seguro, por lo que también considera probada la excepción de pago total de la obligación.

Para decidir el recurso de apelación, se destaca que esta Sección resolvió casos con identidad fáctica y jurídica¹⁴ donde concluyó que la responsabilidad de las

¹³ La DIAN invocó como precedente las siguientes providencias: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00339-01 (23038). Sentencia del 4 de abril de 2019. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-*01328-01 (23026). Sentencia del 30 de abril de 2019. CP: Milton Chaves García; y *iii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01330-01 (23927). Sentencia del 15 de octubre de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Ver, entre otras, las siguientes: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00339-01 (23038). Sentencia del 4 de abril de 2019. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2015-01328-01 (23026). Sentencia del 30 de mayo de 2019. CP: Milton Chaves García; *iii*)



compañías aseguradoras que garantizan las solicitudes de devolución de un saldo a favor no se limita al valor asegurado, como lo señala el Código de Comercio, porque en estos casos se aplica el precepto tributario imperativo y especial contenido en el inciso segundo del artículo 860 del Estatuto Tributario, que prevé expresamente su responsabilidad solidaria, extensiva a sanciones e intereses.

No obstante, la Sala considera necesario modificar esta postura jurisprudencial como consecuencia de la expedición de la Sentencia C-112 de 2022, mediante la cual la Corte Constitucional declaró inexecutable la expresión «*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*» del artículo 860 del Estatuto Tributario, pues esta providencia expulsó del ordenamiento jurídico el precepto imperativo y especial que sustentaba la anterior postura de la Sección.

La Sala destaca que al momento en que se aprueba esta providencia no ha sido publicada la Sentencia C-112 de 2022, sino que solo se ha dado a conocer el sentido de la decisión mediante el Comunicado de Prensa Nro. 9 del 24 de marzo de 2022. Esta precisión es importante porque, según lo ha señalado la Corte Constitucional, los comunicados de prensa emitidos por ella tienen un carácter «*meramente informativo*», por lo que pueden presentarse variaciones entre su contenido y la sentencia documentada y firmada¹⁵.

No obstante, recientemente, en el Auto Nro. 966 de 2021, la Corte también precisó que, pese a que los comunicados de prensa no surten efectos jurídicos propios, «*las decisiones dictadas en el marco del control abstracto de inconstitucionalidad surten efectos desde el día siguiente a la adopción de la decisión*». Por este motivo, destacó lo siguiente:

«38. En el caso de las decisiones de constitucionalidad, siempre que la Corte no establezca efectos diferidos a la decisión, esta surtirá efectos desde el instante en que un contenido normativo sea hallado incompatible con la Constitución o, de ser el caso, objeto de un condicionamiento para su validez. En estos casos, operativamente, los efectos se producen a partir del día siguiente a la fecha en que la Sala Plena adoptó la decisión y no a partir de la fecha en que se suscribe el texto, la de su notificación mediante edicto o su ejecutoria. En ese sentido, una vez se divulga oficialmente la sentencia, bien sea mediante la publicación integral de su texto o el respectivo comunicado de prensa oficial, el conocimiento y cumplimiento de la parte resolutive de la sentencia es exigible a todos los operadores jurídicos»¹⁶ (subraya la Sala).

En este orden, aunque no ha sido publicado el texto definitivo de la Sentencia C-112 de 2022, su parte resolutive surte efectos jurídicos desde el momento en que se dio a conocer con la publicación del Comunicado de Prensa Nro. 9 del 24 de marzo de 2022. En consecuencia, para el momento en que se profiere la sentencia de la referencia, debe considerarse que surte plenos efectos la decisión de declarar inconstitucional la expresión «*incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución*» del artículo 860 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo expuesto en el Comunicado de Prensa Nro. 9 de 2022, tenemos:

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01330-01 (23927). Sentencia del 15 de octubre de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y iv) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 68001-23-33-000-2015-00810-01 (25327). Sentencia del 19 de agosto de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁵ Al respecto ver: i) Corte Constitucional. Auto Nro. 12 de 2007; ii) Corte Constitucional. Auto Nro. 283 de 2009; y iii) Corte Constitucional. Auto Nro. 201 de 2013.

¹⁶ Corte Constitucional. Auto Nro. 966 de 2021.



Para la Corte la responsabilidad solidaria por las sanciones, prevista en el artículo 860 del Estatuto Tributario, impone al garante asumir las consecuencias negativas de una conducta que no realizó, así como la mala fe del contribuyente, lo que desconoce el artículo 83 de la Constitución. De esta forma, destacó que «al establecerse la solidaridad del garante por la eventual imposición de una sanción por devolución improcedente sin exigir imputación personal ni culpabilidad de éste, la norma demandada admite que aquél responda solidariamente de manera objetiva y por el hecho de otros o por situaciones que no le son imputables, lo que desconoce las condiciones que permiten aceptar la constitucionalidad de la solidaridad en materia sancionatoria»¹⁷.

Precisa adicionalmente la Corporación que la responsabilidad solidaria de los garantes no cumple la finalidad de las sanciones administrativas de transformar los comportamientos humanos reprochados por el ordenamiento jurídico.

Finalmente, en el comunicado consta que la decisión de la Corte Constitucional también se fundamentó en que la Sentencia C-877 de 2011 dejó sin efectos la exigencia de que la garantía que debe presentar el contribuyente amparara el monto de la sanción por devolución improcedente, por lo que mal haría el garante en responder por un riesgo que ni siquiera puede ser objeto de cobertura en el contrato de seguro, pues la ley no puede imponer asegurar sanciones por conductas ilegales o ilícitas, y que sean cometidas por dolo o por culpa.

Con base en lo expuesto, y debido al cambio de jurisprudencia anunciado, le asiste la razón a la apelante cuando afirma que la responsabilidad de las compañías aseguradoras que garantizan las solicitudes de devolución de un saldo a favor está limitada, puesto que no puede extenderse a la sanción por devolución improcedente a cargo del contribuyente, en línea con lo definido en la Sentencia C-112 de 2022.

Ahora, la Sala analizará si en este caso están probadas las excepciones de indebida tasación de la obligación y de pago efectivo. Para estos efectos, se observa que está demostrado lo siguiente:

- Seguros del Estado S.A. expidió la Póliza de Seguro Nro. 96-43-101004199 amparó la devolución de saldos a favor de Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas hasta por un valor de \$125'928.000¹⁸.
- De acuerdo con la póliza referida el objeto del contrato se estableció en ***“EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES REFERENTES AL IMPUESTOS A LAS VENTA (sic) TERCER BIMESTRE (MAYO – JUNIO) DE 2010 PARA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR A FAVOR DE EIBARTH GEISEL PEÑARANDA CÁRDENAS, POR VALOR DE 125.928.000 (CIENTO VEINTICINCO MILLONES NOVECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE.) Y ESPECIALMENTE EL ARTÍCULO 860 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 144 DE LA LEY 223 DE 1995 QUE EXPRESA: DEVOLUCIÓN PRESENTADA CON GARANTÍA: CUANDO EL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE PRESENTE CON LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN UNA GARANTÍA A FAVOR DE LA NACIÓN, OTORGADA POR ENTIDADES BANCARIAS O DE COMPAÑÍAS DE SEGUROS, POR VALOR EQUIVALENTE AL MONTO OBJETO DE DEVOLUCIÓN, LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS, DENTRO DE LOS DIEZ (10) DÍAS SIGUIENTES DEBERÁ HACER ENTREGA DEL CHEQUE, TÍTULO O GIRO. LA GARANTÍA DE QUE TRATA ESTE ARTÍCULO TENDRÁ UNA VIGENCIA DE DOS (2) AÑOS. SI DENTRO DE ESTE LAPSO, LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NOTIFICA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, EL GARANTE SER (sic) 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***

¹⁷ Este comunicado puede ser consultado en el siguiente enlace:
<https://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/Comunicado%20No.%209%20-%20Marzo%2024%20de%202022.pdf>.

¹⁸ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 85.



FIRME EN LA VÍA GUBERNATIVA, O EN LA VÍA JURISDICCIONAL CUANDO SE INTERPONGA DEMANDA ANTE LA JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA.” (resaltado propio)

- La DIAN profirió la Resolución Sanción Nro. 042412012000263 de 212, que ordenó a Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas el reintegro de \$125'928.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50%, calculados desde el 7 de octubre de 2010 y hasta la fecha del pago, y le impuso la sanción adicional del 500% del valor de la devolución por la utilización de medios fraudulentos por valor de \$629.940.000¹⁹.
- La autoridad tributaria confirmó la anterior decisión mediante la Resolución Nro. 900.161 de 2013, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la aseguradora²⁰.
- La DIAN profirió el Mandamiento de Pago Nro. 1216 del 15 de junio de 2016 que ordenó a Seguros del Estado S.A. que, como garante de Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas, pagara la suma de \$125'928.000 por concepto de impuesto y de \$629'940.000 por sanción, para un total de \$755'468.000²¹. *«Más los intereses moratorios que correspondan incrementados en un 50% conforme al artículo 670 del estatuto tributario desde cuando se hizo exigible cada obligación y hasta cuando se cancele, más las costas que se causen en el presente proceso»²².*
- La compañía aseguradora realizó un pago por valor de \$125'928.000 el 26 de julio de 2016²³ y, ese mismo día, propuso las excepciones de indebida tasación de la obligación y de pago efectivo²⁴, las cuales fueron negadas mediante la Resolución Nro. 001552 del 18 de agosto de 2016²⁵, confirmada al decidir la reposición interpuesta por la deudora, con la Resolución Nro. 001875 del 26 de septiembre del mismo año²⁶.

A partir de lo anterior, muy relevante remitirnos al texto del inciso 2 del artículo 860, contentivo de los apartes demandados:

*“La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos (2) años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria notifica el requerimiento especial o el contribuyente corrige la declaración, 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 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. “ (Enfatiza la Sala los apartes que fueron declarados inexecutable y subraya apartes relevantes que se mantienen incólumes).*

Al hilo de esto, la obligación de Seguros del Estado S.A., como garante, comprendería el reintegro del impuesto devuelto de forma improcedente, junto con los intereses de mora considerando que los mismos tienen un componente inflacionario o de corrección monetaria y uno indemnizatorio, y relevándose de asumir el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, que para el caso están constituidas por el incremento del 50% de los intereses de mora y la

¹⁹ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Páginas 233 a 243.

²⁰ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Páginas 250 a 271.

²¹ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 414.

²² *Ibidem*.

²³ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 427.

²⁴ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Páginas 416 a 420.

²⁵ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Páginas 462 a 466.

²⁶ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Páginas 512 a 515.



sanción del 500% en virtud de la utilización de medios fraudulentos por parte del contribuyente, todo en aplicación de la Sentencia C-112 de 2022.

Así, para el caso concreto, estaría configurada la excepción de indebida tasación de la obligación por no ser procedente que la DIAN cobre a Seguros del Estado S.A. las sanciones que por devolución improcedente le impuso la DIAN al contribuyente. Se reitera que, el monto de la obligación a cargo de la demandante únicamente debe comprender el valor indebidamente devuelto "impuesto" (\$125'928.000) más los intereses moratorios correspondientes.

Ahora, según las pruebas que fueron relacionadas, consta que la compañía aseguradora pagó \$125'928.000 el 26 de julio de 2016, lo que demuestra que la demandante pagó la obligación parcialmente porque, aunque su valor coincide con el monto a reintegrar por concepto de impuesto, no atendió la liquidación de los intereses moratorios correspondientes. En otras palabras, solo está probado el pago parcial de la obligación a su cargo.

Según lo expuesto y al prosperar parcialmente el recurso de apelación, será revocada la sentencia de primera instancia y se declarará la nulidad parcial de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, la Sala declarará probada la excepción de indebida tasación de la obligación, pues no procede el cobro de las sanciones por devolución improcedente a los garantes, y también se declarará probada parcialmente la excepción de pago efectivo.

Por último se observa que, Seguros del Estado S.A. solicitó que, a título de restablecimiento del derecho, se ordenara el levantamiento de las medidas cautelares decretadas por la DIAN, la devolución de lo pagado en exceso y la suspensión de los efectos de la liquidación del crédito que se llegue a adelantar. Sin embargo, en el expediente no obra prueba de que se haya decretado alguna medida cautelar por la autoridad tributaria, que se haya realizado algún pago en exceso ni que se haya proferido una liquidación del crédito. Además, comoquiera que la excepción de pago efectivo solo fue probada parcialmente, no podría ordenarse la extinción del proceso de cobro. En consecuencia, estas pretensiones serán negadas.

La actora también solicitó que se condene en costas a la DIAN. No obstante, la Sala se abstendrá de imponerlas como quiera que prosperaron parcialmente las pretensiones de la demanda, y porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud 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. **Revocar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander el 4 de febrero de 2021, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **Declarar la nulidad parcial** de la Resolución Nro. 001552 del 18 de agosto



de 2016 y de la Resolución Nro. 001875 del 28 de septiembre del mismo año, proferidas por la DIAN.

3. A título de restablecimiento del derecho, **declarar probada** la excepción de indebida tasación de la obligación, pues no procede el cobro de la sanción por devolución improcedente al garante, según lo dispuesto en la Sentencia C-112 de 2022. Así mismo, **declarar probada parcialmente** la excepción de pago efectivo, pues se acreditó que Seguros del Estado S.A. realizó el pago de \$125'928.000.
4. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
5. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO