



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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., nueve (09) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

**RADICACIÓN No. 540012333000201200158 01 (20956) Acumulado con el No.
540012333000201200150 01**

**ACTOR: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL LEATHER DEL
ORIENTE S.A. Y SEGUROS DEL ESTADO S.A.**

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE POR LA
UTILIZACIÓN DE MANIOBRAS FRAUDULENTAS**

F A L L O

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por los demandantes contra la sentencia del 30 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de las demandas y condenó en costas a los demandantes.

I) ANTECEDENTES

1.1. La sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los **bimestres 2 y 3 del año**

gravable 2008, en la que registró saldo a favor por valor de \$278.943.000 y \$242.442.000, respectivamente.

1.2. Con fundamento en esa declaración, la contribuyente solicitó la devolución de los saldos a favor, con garantía, aportando pólizas de seguros de cumplimiento expedidas por SEGUROS DEL ESTADO S.A., petición que fue aceptada por la DIAN.

1.3. Posteriormente, mediante las Resoluciones Nos. 072412011000286 del 1 de junio y 072412011000288 del 7 de junio del 2011, la Administración impuso a la sociedad la **sanción por devolución de saldo a favor improcedente**, con fundamento en que la declaración del impuesto sobre las ventas del 2º y 3º bimestre de 2008, fueron modificadas oficialmente por los siguientes actos:(i) IVA bimestre 2º de 2008: Liquidación Oficial de Revisión No. 072412010000021 del 27 de julio de 2010 y la Resolución No. 9000128 del 29 de julio de 2011.

(ii) IVA bimestre 3º de 2008: Liquidación Oficial de Revisión No. 072412010000024 del 28 de septiembre de 2010 y la Resolución No. 9000129 del 29 de julio de 2011.

En general, la modificación consistió en el desconocimiento de compras y de impuestos descontables por derivarse de operaciones simuladas.

1.4. **Debe precisarse que los actos que modificaron el impuesto sobre las ventas del 2º y 3º bimestre de 2008 se encuentran en firme, toda vez que los procesos judiciales tramitados contra estos finalizaron por perención y se encuentran archivados¹.**

II) DEMANDA

Expediente No. 2012-158

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A., solicitó:

¹ Consulta de procesos Rama Judicial. **Procesos Nos. 540012331000201100534 00 (IVA 2 BIM 2008) y 540012331000201100535 00 (IVA 3 BIM 2008)** y Demandante: CI LEATHER DEL ORIENTE S.A., Tribunal Administrativo de Norte de Santander, M.P. Dra. María Josefina Ibarra Rodríguez. Los autos que decretaron la perención en cada proceso fueron proferidos el 12 y 11 de marzo de 2015, notificados por edictos desfijados el 23 de abril siguiente, sin que se interpusieran recursos. En consecuencia, el Tribunal ordenó el archivo definitivo de ambos procesos el 22 de junio de 2015.

“1.Solicito se declare la nulidad de la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900162 del 11 de julio de 2012 y de la **Resolución Sanción No.0724120011000288 del 7 de junio de 2011**, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cúcuta.

2. Ordénese a la DIAN, que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho se declare procedente la solicitud de devolución de saldos a favor respecto del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2008 e improcedente el pago de \$1.212.210.000.

3. Solicito a su señoría se abstenga de ordenar la caución de que trata el artículo 140 del C.C.A. por las siguientes razones jurídicas. [...]

4. Condénese en costas a la DIAN”

Expediente No. 2012-150

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad SEGUROS DEL ESTADO S.A., solicitó²:

[...]

Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 072412010000286 del 1 de junio de 2011, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta – División de Gestión de Liquidación.

Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.151 del 4 de julio de 2012, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 10 de julio de 2012 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección Gestión Jurídica de la DIAN, **por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración** interpuesto por Seguros del Estado S.A. y radicado en la DIAN el día 3 de agosto de 2011 bajo el radicado No. 2011ER70107, confirmando en todas sus partes la Resolución Sanción No. 072412011000286 del 1 de junio de 2011. Es importante destacar que el recurso interpuesto por SEGUROS DEL ESTADO S.A. radicado bajo el No. 2011ER70107 pretendía la revocatoria de la Resolución Sanción No. 072412010000286 del 1 de junio de 2011, que fue informada con el oficio 0260.

Que el despacho decida si procede la nulidad de la Resolución Sanción No. 072412011000286 del 1 de junio de 2011, que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, resolvió confirmar a través de la Resolución No. 900.151 del 4 de julio de 2012, pese a que el recurso de reconsideración que se interpuso contra una resolución sanción que presenta una (sic) variación ligera en el número (No. 072412010000286 del 1 de junio de 2011) y como consecuencia de ello proceda a declararla.

[...]

6. Que se declare la nulidad de la la **Resolución Sanción No. 072412010000288 del 7 de junio de 2011**, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, División de Gestión de Liquidación.

7. **Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.162 del 11 de julio de 2012**, notificada a Seguros del Estado S.A., el día 13 de julio de 2012 y proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección Gestión Jurídica de la DIAN, **por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración**

² La aseguradora también solicitó la nulidad de los Oficios Nos. 107201241-0260 del 1 de junio de 2011 y 107201241-0268 del 7 de junio de 2011, por medio de los cuales se comunicó la existencia de las resoluciones sancionatorias. Sin embargo, el Tribunal mediante auto del 11 de diciembre de 2012, **admitió la demanda únicamente respecto de las resoluciones sanción y sus confirmatorias demandadas, y no frente a los oficios** con fundamento en que esos actos no son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción en tanto no resuelven una situación jurídica. Fls 121-122 c.p. Expediente 2012-150.

interpuesto por Seguros del Estado S.A. y radicado en la DIAN el día 3 de agosto de 2011 bajo el radicado No. 2011ER70104, confirmando en todas sus partes la Resolución Sanción No. 072412011000288 del 7 de junio de 2011. Es importante destacar que el recurso interpuesto por SEGUROS DEL ESTADO S.A. radicado bajo el No. 2011ER70104 pretendía la revocatoria de la Resolución Sanción No. 072412010000288 del 7 de junio de 2011, que fue informada con el oficio 0268.

8. Que el despacho decida si procede la nulidad de la Resolución Sanción No. 072412011000288 del 7 de junio de 2011, que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, resolvió confirmar a través de la Resolución No. 900.162 del 11 de julio de 2012, pese a que el recurso de reconsideración que se interpuso contra una resolución sanción que presenta una (sic) variación ligera en el número (No. 072412010000288 del 7 de junio de 2011) y como consecuencia de ello proceda a declararla.

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

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

Los demandantes indicaron las normas violadas y desarrollaron el concepto de la violación de la siguiente forma:

Expediente No. 2012-158: CI LEATHER DEL ORIENTE S.A.

Violación de los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 670, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; 175, 176, 177 y 187 del C.P.C.; 3 numeral 1 y 4 de la Ley 1437 de 2011

Falsa motivación de hecho y de derecho

La resolución sanción y su confirmatoria parten de comprobaciones inconclusas para establecer que CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. realizó operaciones de compras simuladas, sin tener en cuenta las pruebas aportadas por la sociedad.

Improcedencia de la prueba indiciaria para establecer la simulación de compras – Violación del debido proceso

La DIAN sustentó la simulación de las compras en indicios –irregularidades de la factura, inconsistencias en la forma de pago y prueba de fletes-, desconociendo la prueba documental como los recibos de pago, las exportaciones, la contabilidad, la información exógena y las declaraciones de IVA y renta de los terceros, y la capacidad de productividad de la sociedad.

Los hallazgos y las pruebas indiciarias aportadas por la DIAN provienen de los proveedores y, por tanto, el contribuyente no tiene control ni facultad legal para subsanarlas o controvertirlas. Esas irregularidades son de responsabilidad del proveedor y no de la contribuyente.

En tal sentido, no es procedente imponer la sanción con fundamento en indicios que no están probados.

Violación principios del régimen sancionatorio: presunción de inocencia y proporcionalidad

No hay lugar a la sanción por devolución de saldos a favor improcedentes, porque no se encuentra demostrado que CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. hubiere actuado de forma dolosa o culposa, o mediante la utilización de medios fraudulentos o documentos falsos. Por tanto, debe presumirse la inocencia de la contribuyente.

La sociedad se encuentra dentro del eximente de culpabilidad “hecho ajeno”, puesto que la infracción fue realizada por los proveedores y no por la contribuyente.

Aunque exista culpabilidad, la sanción debe graduarse en virtud del principio de proporcionalidad, que señala que la sanción no puede ser superior a la prevista en la ley.

Aplicación del principio de lesividad y favorabilidad³

En virtud del principio de favorabilidad previsto en la Ley 1607 de 2012, debe aplicarse el principio de lesividad contenido en la misma norma. Con fundamento en este último principio, no hay lugar a la imposición de la sanción porque la sociedad no causó daño a la Administración.

Todo, porque el valor que la contribuyente llevó como impuesto descontable por las compras ingresó a las arcas del Estado, cuando la sociedad le pagó el tributo a los proveedores.

La sola existencia de la liquidación oficial que modifica el impuesto no da lugar a la sanción, porque ese acto no se encuentra en firme.

³ Este cargo fue desarrollado en la adición de la demanda. Fls 89-92 c.p.

Expediente No. 2012-150: SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Silencio administrativo positivo

La DIAN resolvió los recursos de reconsideración interpuestos por SEGUROS DEL ESTADO S.A. respecto de unas resoluciones sancionatorias distintas a las señaladas en los oficios que le informaron la existencia de la sanción.

En los oficios se indicaron las Resoluciones Sancionatorias Nos. 072412010000286 del 1 de junio de 2011 y 072412010000288 del 7 de junio de 2011. Por su parte, la DIAN resolvió los recursos sobre las Resoluciones Sancionatorias Nos. 072412011000286 del 1 de junio de 2011 y 072412011000288 del 7 de junio de 2011.

Además, se presentan inconsistencias en el número de póliza y en el año del tributo. Como también se advierte la falta de pronunciamiento de los cargos de los recursos que discuten que los actos sancionatorios solicitan el amparo de la misma póliza y, la inexistencia de cobertura de la garantía.

Por tanto, la DIAN no resolvió en debida forma los recursos interpuestos contra las resoluciones recurridas y, en tal sentido, operó el silencio administrativo positivo.

Adicionalmente, las citadas inconsistencias generan dudas que deben resolverse a favor del Seguros del Estado S.A. conforme con lo previsto en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

Calidad de deudor solidario de Seguros del Estado S.A.

La aseguradora no tiene la calidad de deudor solidario porque no le fueron notificadas las liquidaciones oficiales de revisión con fundamento en las cuales se impusieron las sanciones demandadas. Requisito que se desprende de los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario.

El hecho de que se le notifique al contribuyente no equivale a notificar al garante, porque ambas partes gozan de los mismos derechos y garantías procesales.

En todo caso, la falta de notificación de los actos de determinación y sancionatorios a la aseguradora, conduce a la firmeza de la declaración tributaria.

Violación del debido proceso

La DIAN no notificó a Seguros del Estado S.A. las resoluciones sancionatorias, se limitó a enviarle unos oficios que no le informaban el contenido de esos actos.

Expiración de la vigencia de las pólizas

Al haber transcurrido dos años desde la presentación de la solicitud de devolución con garantía, sin que se haya notificado una liquidación oficial, se encuentra caducada la acción de la Administración para hacer exigibles las pólizas expedidas por la aseguradora.

Los contratos de seguros son nulos

En virtud del artículo 1058 del Código de Comercio, los contratos de seguros son nulos porque la sanción se impuso por la actuación fraudulenta y dolosa del tomador de la póliza.

Indebida tasación del monto de la deuda

El valor de la sanción de \$3.126.310.000 impuesto en las resoluciones demandadas, excede el riesgo asegurado por el contribuyente, esto es, el saldo a favor devuelto por valor de \$242.442.000 y \$278.943.000, que constituyen el límite de responsabilidad a cargo de la aseguradora, conforme con el artículo 1079 del Código de Comercio.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de las actoras, con los siguientes argumentos:

Expediente No. 2012-158: CI LEATHER DEL ORIENTE S.A.

No se presenta una violación al debido proceso porque la contribuyente participó en cada una de las etapas del procedimiento, en las que tuvo la oportunidad de controvertir y pedir pruebas.

Las pruebas recaudadas con motivo de la liquidación oficial de revisión demuestran que la operación de compra que declaró la contribuyente no existió. En efecto, en los comprobantes de egreso, que expidió el proveedor por las operaciones discutidas, se verifica que éste registró que obtuvo un pago en efectivo, pero con la investigación se demostró que se trataba de pagos de cheques girados con número de cédulas distintas a las reales.

Adicionalmente, en la fiscalización del tributo se realizó una inspección tributaria a la sociedad en la que se verificó que no existía prueba del transporte de la mercancía, ni de pagos de fletes, ni registro contable por dicho gasto.

De ahí que no pueda considerarse que la prueba que soporta la sanción se trate solo de indicios, o al hecho de un tercero.

No hay lugar a la aplicación del principio de lesividad porque la sociedad ocasionó un daño a las arcas del Estado, pues la Administración tuvo que desplegar una investigación para verificar las irregularidades en las compras declaradas por el contribuyente.

La norma que sanciona una conducta irregular no puede ser aplicada a un hecho que se cometió con anterioridad a su vigencia, por ser una norma de carácter sustantiva.

Expediente No. 2012-150: SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Las inconsistencias en los números de las resoluciones sancionatorias, de las pólizas de cumplimiento y del año del tributo, se trata de un error de transcripción que no afecta el fondo de los actos sancionatorios.

Lo anterior, porque el garante tuvo acceso al expediente durante el traslado del término para ejercer el derecho de defensa.

No es cierto que la Administración no hubiera resuelto todos los cargos expuestos en los recursos de reconsideración, tal y como se puede apreciar en los actos que resolvieron esos recursos, en particular, en la página 21 de los mismos.

Además, en el expediente se encuentra demostrada la notificación a la aseguradora de los actos que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones sancionatorias.

Es por esas razones que no puede alegarse la operancia del silencio administrativo positivo.

En todo caso, la aseguradora ejerció en la oportunidad legal el derecho de defensa contra las resoluciones sancionatorias.

La vinculación de la aseguradora como deudor solidario fue realizada conforme con la normativa tributaria, toda vez que le fueron notificadas las liquidaciones oficiales de revisión y las resoluciones sancionatorias.

No caducó la acción de cobro de las pólizas, porque la Administración expidió las liquidaciones oficiales de revisión, antes de que las garantías expiraran.

La aseguradora no puede alegar la nulidad del contrato de seguro porque la garantía que exige la DIAN tiene por finalidad amparar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Antes de expedir la póliza, la aseguradora debió verificar si el hecho amparado permitía llevar a cabo acciones por fuera de la ley.

Las pólizas de cumplimiento garantizaron no solo el saldo a favor objeto de devolución sino también la sanción por improcedencia de la devolución, junto con los intereses correspondientes.

IV) AUDIENCIA INICIAL

El 12 de septiembre de 2013, el Tribunal de Norte de Santander celebró la audiencia inicial⁴.

En la etapa de saneamiento se estableció que el número correcto de los actos demandados son los siguientes:

CI LEATHER DEL ORIENTE S.A.: (i) **Resolución Sanción No. 072412011000288 del 7 de junio de 2011 (IVA 3 BIM/08)** y (ii) Resolución que resuelve recurso de reconsideración No. 900.162 del 4 de julio de 2012.

SEGUROS DEL ESTADO S.A.: (i) **Resoluciones Sanción Nos: 072412011000286 del 1 de junio de 2011 (IVA 2 BIM/08) y 072412011000288 del 7 de junio de 2011 (IVA 3 BIM/08)** y (ii) Resoluciones que resuelven recurso de reconsideración Nos. 900.151 del 11 de julio de 2012 y 900.162 del 4 de julio de 2012.

V) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante providencia del 30 de enero de 2014, denegó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En el proceso de sanción por devolución improcedente no corresponde analizar los argumentos referidos a la simulación de las compras, porque esa situación concierne al proceso de determinación del tributo.

Dado que en el plenario no existe prueba de que las liquidaciones oficiales, que dieron lugar a las sanciones, hubieren sido demandadas ante la jurisdicción, debe concluirse que esos actos gozan de presunción de legalidad.

Por consiguiente, los actos liquidatorios sirven de sustento a la imposición de la sanción por devolución improcedente equivalente al 500%.

No hay lugar a la aplicación de los principios solicitados por la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. porque eso desconocería la presunción de legalidad de las liquidaciones oficiales.

⁴ Fls 146-165 c.p.

En cuanto al argumento de la aseguradora relativo a la falta de notificación de la liquidación oficial de revisión, se precisa que esa situación debe discutirse en el proceso de determinación del tributo, y no en el sancionatorio.

En todo caso, se precisa que para vincular a la aseguradora como deudor solidario no existe obligación de la DIAN de notificar las liquidaciones oficiales, sino únicamente las resoluciones sancionatorias.

Si bien se presentaron inconsistencias en el número de proceso y póliza, y año del tributo, esa situación no implica que no se hubiere resuelto el recurso de reconsideración. Más todavía, cuando en los recursos de reconsideración que presentó la aseguradora se verifica que ésta conocía las pólizas y el objeto de las mismas. Por tanto, no se configura el silencio administrativo positivo.

La Sala no tiene competencia para decidir sobre la supuesta nulidad del contrato de seguro, sino la jurisdicción ordinaria con ocasión de la demanda respectiva.

La DIAN no tasó de forma indebida el monto amparado con la póliza, sino que liquidó el valor objeto de devolución, los intereses moratorios y sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, los cuales según el artículo 860 *ibídem* hacen parte del riesgo asegurado.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 393 del C.P.C. se condena en costas a la parte vencida en el proceso.

VI) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandantes apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. afirmó que la legalidad de la liquidación oficial de revisión fue cuestionada por la sociedad. El artículo 720 del Estatuto Tributario “deja al arbitrio del contribuyente la posibilidad de acudir ante la jurisdicción contenciosa administrativa o interponer recurso de

reconsideración. En este caso se decidió interponer el recurso de reconsideración a la liquidación oficial que, fue hecho dentro del plazo legal permitido”.

A la sociedad nunca le fueron devueltos ni compensados los dineros registrados como saldos a favor en la declaración, por tanto, no procede la imposición de la sanción.

SEGUROS DEL ESTADO S.A. señaló que las inconsistencias de la numeración de los actos sancionatorios y de la póliza, y del año del tributo no son simples errores de transcripción sino que constituyen una violación al debido proceso y derecho de defensa de la aseguradora, en tanto inducen a un error.

Si hubiere existido claridad frente a esa situación, la garante podría haber expuesto mejores argumentos de defensa. El hecho de que la Administración hubiere corregido sus errores en la resolución que resolvió el recurso no le devuelve la posibilidad a la aseguradora de ejercer el derecho de defensa en la oportunidad legal.

La aseguradora no obtuvo una respuesta de los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos sancionatorios. Aun de considerarse que la DIAN resolvió los recursos de reconsideración, se advierte que ésta no resolvió los cargos relativos a la doble afectación de la póliza y la inexistencia de la cobertura. Por tanto, debe declararse la operancia del silencio administrativo positivo.

La aseguradora no fue vinculada como deudor solidario como lo dispone el artículo 860 citado, toda vez que no le fue notificada la liquidación oficial de revisión. No se puede considerar que a la aseguradora le resulte oponible una resolución sanción, y a la vez que no sea obligatoria su vinculación desde el acto primigenio.

Además, la DIAN no notificó a la aseguradora la resolución sanción, ni los actos anteriores a esta, como el pliego de cargos y el requerimiento especial.

Si bien La DIAN allegó un oficio para notificar los actos sancionatorios, esa forma de notificación no es la prevista en el artículo 565 del Estatuto Tributario, puesto que no se remitió copia del acto administrativo. Además, condicionó el conocimiento de ese acto al pago de las copias.

En todo caso, la falta de notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial a la aseguradora, generan la firmeza de la declaración tributaria.

La DIAN pretende que la póliza ampare un riesgo mayor al asegurado, esto es, el saldo a favor objeto de devolución. Lo anterior, en desconocimiento del artículo 860 del Estatuto Tributario que establece el límite del valor asegurado.

Al haber transcurrido dos años desde la presentación de la solicitud de devolución con garantía, sin que se haya notificado una liquidación oficial, se encuentra caducada la acción de la Administración para hacer exigibles las pólizas expedidas por la aseguradora.

Además, el contrato de seguro es nulo porque las pólizas no tenían por objeto garantizar un fraude, que fue la conducta con fundamento en la cual la DIAN impuso la sanción por devolución improcedente.

VII) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

CI LEATHER DEL ORIENTE S.A y **SEGUROS DEL ESTADO S.A.** reiteraron los argumentos expuestos en las demandas y en los recursos de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VIII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de las resoluciones que impusieron sanción por devolución improcedente

a la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. en relación con el impuesto sobre las ventas de los períodos 2 y 3 del 2008, y exigieron el cumplimiento de la garantía otorgada por la sociedad SEGUROS DEL ESTADO S.A.

1.1. En concreto se analizará:

En relación con el impuesto sobre las ventas del período 3 del año 2008:

i) Si es procedente la imposición de la sanción por devolución improcedente y la adicional del 500% por la utilización de documentos falsos o la realización de fraude, cargo presentado por la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A.⁵.

En relación con el impuesto sobre las ventas de los períodos 2 y 3 del año 2008:

- i) Aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio
- ii) Si la vinculación de la aseguradora como deudor solidario se hizo en la oportunidad legal.
- iii) Si la Administración resolvió en debida forma los recursos de reconsideración interpuesto por la aseguradora contra las resoluciones sancionatorias.
- iv) Si expiró la vigencia de las pólizas de cumplimiento que garantizan la obligación del contribuyente.
- v) Si la DIAN tasó de forma indebida la deuda amparada con las pólizas de garantía.

⁵ En este proceso el contribuyente solo demandó la sanción respecto del IVA del 3 bimestre 2008. Verificado el Sistema de Gestión de la Rama Judicial no se establece que el mismo hubiere demandado los actos sancionatorios relativos al bimestre 2 del año 2008, como sí lo hizo la aseguradora.

En todo caso, se reitera que los actos que modificaron la declaración de IVA del 2º bimestre de 2008 se encuentran en firme en tanto no fueron anulados por la jurisdicción.

1.2. La Sala advierte que no hay lugar analizar el cargo del recurso de apelación de CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. en el que alega la falta de devolución del saldo a favor del impuesto sobre las ventas del 3º bimestre del año 2008, porque se trata de un hecho no alegado en la vía gubernativa⁶ ni en la demanda⁷.

En todo caso, se precisa que la devolución del citado saldo a favor fue uno de los fundamentos que tuvo la DIAN para imponer la sanción, como se constata en el pliego de cargos y en la resolución sancionatoria demandada⁸, actos en los que se puso de presente que al contribuyente le fueron entregados dichos dineros de conformidad con la Resolución No. 394 del 14 de agosto de 2008.

Por tanto, no es procedente que apele la decisión de primera instancia alegando una supuesta falta de devolución, máxime cuando no desvirtúa la entrega de esos dineros que fue constatada por la DIAN.

1.3. Así mismo, la Sala no emitirá un pronunciamiento sobre el cargo que solicita la declaratoria de nulidad del contrato de seguros celebrado entre CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. y SEGUROS DEL ESTADO S.A., que dio origen a las pólizas que amparan la devolución de los saldos a favor del IVA 2º y 3º bimestre de 2008.

Lo anterior, por cuanto los vicios que puedan afectar ese acuerdo no es asunto que deba analizarse en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, cuyo análisis gira en torno a la legalidad de un acto administrativo y los efectos que se derivan del mismo.

De hecho, la nulidad del contrato de seguro es de competencia de la jurisdicción ordinaria, en su especialidad civil, por ser un asunto del ámbito de los particulares, debido a que el régimen del contrato de seguro es de derecho privado y, además, está considerado por la ley como un acto de comercio⁹.

⁶Fls 41-43 y 75-84 Cuaderno de prueba.

⁷ Fls 5-34 c.p.

⁸ Fls 36 y 51 Cuaderno de prueba.

⁹ Según el numeral 10 del Artículo 20 del Código de Comercio, son actividades mercantiles las empresas de seguros y la actividad aseguradora.

Súmese a ello, que la Administración es ajena a ese vínculo contractual porque no hizo parte del contrato de seguro suscrito por CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. y SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Por las razones expuestas, la Sala no tiene competencia para realizar un análisis frente a ese asunto¹⁰.

Claro lo anterior, se procede estudiar el asunto puesto a su consideración.

2. Procedencia de la sanción por devolución de saldos a favor por la utilización de documentos falsos o la realización de fraude –IVA bimestre 3 de 2008-

2.1. Se discute la procedencia de la sanción dispuesta en el artículo 670 del Estatuto Tributario, que se produce cuando la Administración, mediante liquidación oficial modifica o rechaza al contribuyente un saldo a favor que le ha sido previamente devuelto o compensado.

2.2. Esta norma parte del hecho que la devolución o compensación de los saldos a favor no constituye un reconocimiento definitivo para el contribuyente; por tal razón, si la Administración tributaria en el proceso de determinación verifica la improcedencia de esos saldos, “deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, *más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un 50%*”.

Pero, además, si la devolución fue obtenida por el contribuyente “**utilizando documentos falsos o mediante fraude**”, **procede una sanción adicional equivalente al 500%** del monto devuelto en forma improcedente.

2.3. Para efectos del artículo 670 del Estatuto Tributario, la Sala entiende¹¹ que ***la falsedad*** a que la misma se refiere, corresponde a la información carente de veracidad y por lo tanto incapaz de reflejar la realidad.

¹⁰ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 16 de julio de 2016, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 20879.

¹¹ Sentencia del 17 de julio de 2003, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 13284.

La utilización de documentos falsos se presenta cuando el contribuyente aporta documentos cuyo texto ha sido alterado después de que fueron expedidos; así mismo cuando la firma ha sido suplantada, esto es, la denominada por la doctrina y la jurisprudencia, “*falsedad material*”¹².

La denominada “*falsedad intelectual o ideológica*”, ocurre cuando siendo materialmente verdadero el documento, se hayan hecho constar en él sucesos no ocurridos en la realidad¹³.

Por su parte, se consideran **fraudulentas** todas aquellas acciones voluntarias, determinadas por uno o varios comportamientos, positivos o negativos, y no por simples hechos involuntarios o accidentales; con el fin de obtener unas sumas de dinero a título de devolución de saldos a favor ilegalmente, por no tener derecho a ellas.

2.4. En esos casos, la Administración, al constatar la inexactitud de los datos, deberá exponer la falsedad del documento o las maniobras fraudulentas, expresando las razones en que se sustenta, de tal forma que el afectado pueda controvertirlas o suministrar las explicaciones pertinentes para demostrar su autenticidad, y en caso de inconformidad, será la jurisdicción contenciosa administrativa quien definirá en última instancia, para estos efectos, la controversia.

Es por lo anterior que si el acto administrativo que determina la improcedencia del saldo a favor por la utilización de documentos falsos o maniobras fraudulentas, es sometido a control jurisdiccional, la sentencia definitiva que se profiera en dicho proceso resulta determinante para establecer si procede o no la sanción impuesta, así como su cuantificación, porque en últimas es la que define si el acto sancionatorio mantiene o no la presunción de legalidad¹⁴.

¹² Sentencia del 1 de agosto de 2016, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente 2015-0025. Recurso extraordinario de revisión. En esa providencia se precisa lo que se entiende por falsedad material e ideológica de los documentos.

¹³ Ibídem.

¹⁴ En la sentencia del 4 de diciembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 17458, se reiteró el criterio expuesto en las sentencias del 12 de mayo de 2010, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 17601, y del 27 de enero de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18262, y se precisó que “aunque el proceso de determinación oficial y el proceso sancionatorio son autónomos e independientes, los resultados del primero inciden en el segundo, ya que para que proceda la sanción es necesario que la liquidación de revisión haya sido notificada al contribuyente, pero si la liquidación es demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la sentencia definitiva será la que en últimas defina si los actos sancionatorios mantienen o no la presunción de legalidad”.

2.5. En el caso *sub examine*, la Administración expidió la Resolución No. 072412011000288 del 7 de junio de 2011, mediante la cual impuso sanción a la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. por la devolución improcedente por la utilización de documentos falsos o mediante fraude, por concepto del impuesto sobre la ventas del 3 bimestre del año 2008¹⁵. Ese acto fue confirmado por la Resolución No. 900.162 del 11 de julio de 2012¹⁶.

2.5.1. La sanción impuesta se fundamentó en la Liquidación Oficial No. 072412010000024 del 27 de julio de 2010, que rechazó el saldo a favor de las declaraciones de IVA del bimestre 2 y 3 del año 2008, en la suma de \$242.442.000¹⁷.

En ese acto administrativo se puso de presente que el contribuyente CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. había declarado compras e impuestos descontables inexistentes. A esa conclusión se llegó con fundamento en la diligencia de inspección tributaria y el cruce de información realizado con los supuestos proveedores de la sociedad.

En la inspección tributaria, el contribuyente exhibió como soporte de las compras facturas de ventas y, comprobantes de contabilidad que informan que esas facturas fueron pagadas en efectivo y, otras, mediante cheque.

Pero, al constatarse las compras del CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. con los citados proveedores, unos afirmaron que no realizaron ventas a la sociedad, algunos no declararon operaciones en los bimestres discutidos, y otros no supportaron las ventas en su contabilidad.

Así mismo, la DIAN verificó que todos los pagos se hicieron en cheques a nombre de los proveedores pero con un número de cédula que no corresponde a los mismos, y que fueron cobrados en segundo endoso por otras personas. Este hecho fue aceptado por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

¹⁵ Fls 50-59 cuaderno de pruebas.

¹⁶ Fls 145-158 cuaderno de pruebas.

¹⁷ Fls 9-27 cuaderno de pruebas.

Adicionalmente, la Administración advirtió que ni la contribuyente ni los proveedores aportaron los soportes del transporte de las mercancías objeto de la venta.

Con fundamento en esas pruebas, la DIAN desconoció la realidad de las compras e impuestos descontables declarados y de los soportes que aportó la sociedad para respaldar tales operaciones.

2.5.2. Contra esos actos fue interpuesto recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 900129 del 29 de julio de 2011.

2.5.3. Contrario a lo afirmado por la contribuyente – los actos de determinación no fueron demandados-, la Sala advierte que verificado el Sistema de Gestión de la Rama Judicial, se encuentra que las Liquidaciones Oficiales Nos. 072412010000021 y 072412010000024 del 27 de julio de 2010, y sus confirmatorias, actos que dieron lugar a la imposición de las sanciones discutidas, **sí fueron demandadas por la sociedad ante la jurisdicción contenciosa administrativa.**

2.5.4. Las demandas fueron tramitadas por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, correspondiéndoles el No. de proceso: 540012331000201100534 00 y 540012331000201100535 00.

Ambos procesos finalizaron por haberse decretado la perención del proceso, y los mismos se encuentran en archivo definitivo, desde el año 2015.

2.6. Por consiguiente, los actos administrativos que rechazaron el saldo a favor devuelto al contribuyente se encuentran en firme¹⁸.

Así las cosas, dados los efectos que dicha decisión tiene en este proceso, es claro que si la liquidación oficial de revisión no fue declarada nula, se mantiene el supuesto de hecho que sirvió de fundamento a la Administración para imponer la sanción por devolución improcedente. Lo que genera que la sanción continúe con el sustento jurídico que la motivó.

¹⁸ Artículo 91. Salvo norma expresa en contrario, **los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.** Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

2.7. De ello se infiere que el saldo a favor devuelto es improcedente, y por ende, procede su reintegro, más los intereses aumentados en un 50%.

Pero además, como el hecho que dio lugar a la expedición del acto liquidatorio y, la consecuente improcedencia del saldo a favor devuelto, fue la utilización de documentos falsos y maniobras fraudulentas por parte del contribuyente, también debe mantenerse la sanción adicional del 500%.

Lo anterior por cuanto la liquidación oficial, cuya presunción de legalidad no fue desvirtuada por la contribuyente, se sustenta en pruebas aportadas al expediente administrativo, que le restan credibilidad a las facturas de venta aportadas por la sociedad para respaldar las compras e impuestos descontables declarados, y son las siguientes:

(i) algunas facturas fueron desconocidas por el proveedor que supuestamente las expidió, (ii) otras ventas no fueron soportadas contablemente o declaradas por los proveedores (iii) la realidad de las facturas fue desvirtuada mediante la verificación de sus pagos, efectuados con cheques expedidos por la sociedad con identificaciones erróneas de los proveedores y que fueron cobrados por otras personas.

Los hechos anteriores no son indicios sino pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que demuestran la inexistencia o simulación de las operaciones de compra supuestamente realizadas entre CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. y los proveedores.

Ese hecho –inexistencia de las compras- no fue desvirtuado por la contribuyente en sede administrativa ni judicial referente a la determinación del tributo. En efecto, se advierte que el proceso judicial finalizó por la falta de la actividad procesal de la sociedad demandante –perención del proceso-.

2.8. A juicio de la Sala, la conducta de la contribuyente de simular compras y aportar facturas falsas encuadra dentro del hecho sancionado por el artículo 670 del Estatuto Tributario “por la utilización de documentos falsos o mediante fraude”.

En consecuencia, debe mantenerse la sanción por devolución improcedente y la sanción adicional por la utilización maniobras fraudulentas.

3. Aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio

3.1. La Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por devolución improcedente consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario²⁰, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016 –artículo 293-, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado porque no contempla los intereses moratorios aumentados en un 50%; sino la liquidación de los intereses moratorios respectivos, más una multa equivalente al 20% del valor devuelto o compensado en exceso.

Además, la nueva legislación disminuyó la sanción adicional del 500% al 100% del monto devuelto impuesta a los contribuyentes que utilicen documentos falsos o maniobras fraudulentas.

3.2. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de las sanciones por devolución improcedente aquí demandadas en: i) el reintegro de los valores devueltos, ii) el pago de los intereses moratorios respectivos, iii) la multa del 20% del valor devuelto o compensado en exceso y iv) la sanción adicional del 100% sobre el monto devuelto.

Adicionalmente, los intereses moratorios deben liquidarse por la Administración conforme con lo dispuesto en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

²⁰ **Artículo 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** [...] Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o **compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).**

[...] Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente **se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.**

4. Procedencia de la vinculación de la aseguradora como deudor solidario de la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A.

4.1. La empresa SEGUROS DEL ESTADO S.A. sostiene que no fue debidamente vinculada como deudor solidario de la contribuyente, porque no le notificaron el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión del tributo, el pliego de cargos, y la resolución sanción por devolución de saldos a favor improcedentes.

Agregó, que si bien se le remitió un oficio de comunicación de la existencia de la resolución sancionatoria, este no informaba el contenido de la sanción. Por el contrario, le exigió el pago de copias para el conocimiento del acto.

4.2. En reiteradas oportunidades, la Sala²¹ ha señalado que de acuerdo con los artículos 828 numeral 4²² y 860 del Estatuto Tributario²³, en el caso de las devoluciones con garantía, **el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro.**

Si bien es cierto que los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no exige que se debe notificar al garante, por cuanto el artículo 860 *ibídem*, solo exige que se

²¹ Sentencia del 4 de julio de 2016, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 21147; y del 23 de abril de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20539, Auto de 28 de julio de 2013, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 19880, sentencia del 11 de noviembre de 2009, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, expediente No. 16885, 29 de junio de 2006, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, expediente No. 15264 y 12 de septiembre de 2002, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, expediente No. 12644, entre otras.

²² El numeral 4 del artículo 828 del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo las garantías y cauciones otorgadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

²³ Según el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, cuando el contribuyente o responsable presentaba con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la administración de impuestos, dentro de los cinco (5) días siguientes debía hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía debía tener una vigencia de seis (6) meses. Y si dentro de ese lapso la Administración Tributaria practicaba requerimiento especial o pliego de cargos por improcedencia, el garante sería solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, las cuales se harían efectivas, junto con los intereses correspondientes, una vez quedara en firme, en la vía gubernativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aún si éste se produce con posterioridad a los seis (6) meses

notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, que es el titular de la relación jurídica sustancial, calidad que no tiene la sociedad garante.

Solo cuando ocurre el siniestro, que no es otro que la imposición de la sanción, surge el interés o legitimación de las compañías de seguro, en calidad de garantes, para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo²⁴.

Lo anterior, porque en los casos de devoluciones amparadas mediante póliza, la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que determina la exigibilidad de la obligación garantizada.

De donde se sigue, que no es obligatoria la notificación del pliego de cargos a la aseguradora en tanto se trata de un acto preparatorio, y no definitivo que ordene la exigibilidad de la póliza.

En consecuencia, la resolución sanción es el acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción.

4.3. Verificado en el expediente se encuentra que las Resoluciones Sanción por devolución de saldos a favor improcedentes Nos. 072412011000286 (IVA 2 BIM 2008) y 072412011000288 (IVA 3 BIM 2008) del 1 y 7 de junio de 2011, ordenaron la notificación a la “compañía aseguradora SEGUROS DEL ESTADO S.A., de conformidad con los artículos 555-2, 565 y 568 del Estatuto Tributario”²⁵.

Por Oficios Nos. 107201241-0260 y 107201241-0268 del 1 y 7 de junio de 2011²⁶, dirigidos al representante de SEGUROS DEL ESTADO S.A., la DIAN comunicó la existencia de las citadas resoluciones sancionatorias. Se transcribe solo uno de los oficios por tener redacción similar.

“Me permito comunicarle que dentro de la investigación que le adelanta esta Dirección Seccional a la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL LEATHER

²⁴ Auto del 21 de mayo de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez R, expediente No. 19879.

²⁵ Fls 48 c.p. y 55 c.a. 1.

²⁶ Fls 54-55 c.p.2.

DEL ORIENTE SOCIEDAD ANÓNIMA, identificada con NIT 900.187.996-8, expediente No. IX2008-2010-01014, referente al impuesto a las VENTAS 2007, periodo SEGUNDO, este despacho le profirió la Resolución Sanción No. 072412010000286 del 01 de junio de 2011.

En dicho acto se impuso la siguiente sanción: Reintegro del valor de sumas devueltas y/o compensadas en exceso por valor de \$278.943.000, más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un 50%, adicionalmente 500% del valor de devolución con utilización de medios fraudulentos por valor de \$1.394.715.000.

Es de anotar que los valores registrados como saldo a favor en las liquidaciones privadas antes mencionadas fueron objeto de Devolución por parte de esta Dirección Seccional, solicitud de devolución que fue amparada con la Póliza de Seguro de Cumplimiento No. 96-43-101001612 del 31 de julio de 2008, expedida en la ciudad de Bucaramanga, por la Aseguradora que Usted representa, en la cual el Beneficiario es la NACIÓN – UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES NIT 800.197.268, el tomador el señor (a) COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL LEATHER DEL ORIENTE SOCIEDAD ANÓNIMA, identificada con NIT 900.187.996-8.

Así mismo, dando cumplimiento a lo dispuesto en la circular No. 00140 del 04 de octubre de 2004 suscrita por el Director de Impuestos Nacionales en atención al pronunciamiento de la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1201 del 09/12/2003 y de conformidad con el artículo 28 del C.C.A. en concordancia con el Artículo 14 del mismo ordenamiento, con el presente se le cita para que pueda hacerse parte y hacer valer sus derechos como deudor subsidiario y/o solidario, respecto del acto administrativo referenciado, actuación que debe ejercerse mediante la figura del litisconsorcio facultativo dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto, ó de imposición de sanciones según sea el caso, que se sigue en contra del deudor principal, en los términos y condiciones de este.

Igualmente le comunico la posibilidad que le asiste de revisar el acto administrativo o de obtener copia del mismo, previa cancelación del importe correspondiente”.

4.4. Como se observa las resoluciones sancionatorias solo fueron comunicadas a la aseguradora pero no notificadas. Sin embargo, esa situación no constituye una violación al debido proceso para la garante porque tuvo la posibilidad de conocer el acto y obtener copia de éste para ejercer su derecho de defensa²⁷.

²⁷ En igual sentido se pronunció la Sala en un caso similar en el que se la resolución sanción se puso en conocimiento a la aseguradora mediante un oficio de comunicación. Sentencia del 14 de julio de 2016, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 20879.

Lo anterior se constata en el recurso de reconsideración interpuesto contra esos actos en la oportunidad legal, en el que discutió, entre otras inconformidades, “la calidad de deudor solidario, el límite del valor asegurado contenido en la póliza de cumplimiento, expiración de la vigencia de la póliza por falta de notificación de la liquidación oficial de revisión, y la firmeza de la declaración tributaria”²⁸.

Cargos, que atacan el contenido de las resoluciones sancionatorias comunicadas a la aseguradora. Lo que evidencia que ésta tuvo pleno conocimiento del acto recurrido.

4.5. Por consiguiente, debe entenderse que la aseguradora se notificó de las resoluciones sancionatorias por conducta concluyente, conforme con lo previsto en el artículo 48 del Código Contencioso Administrativo.

4.6. Con base en lo expuesto se afirma que no hubo violación al debido proceso, puesto que la aseguradora conoció los actos sancionatorios. Contra estos interpuso en término legal recursos de reconsideración, que fueron resueltos por las Resoluciones Nos. 900.151 y 900.162 del 4 y 11 de julio de 2012.

En consecuencia, no procede el cargo para la apelante SEGUROS DEL ESTADO S.A.

5. Del acto que resolvió los recursos de reconsideración interpuestos por la aseguradora contra los actos sancionatorios

5.1. La aseguradora afirmó que las Resoluciones Nos. 900.151 y 900.162 del 4 y 11 de julio de 2012 no resolvieron debidamente los recursos de reconsideración, toda vez que se expidieron respecto de actos sancionatorios, pólizas de cumplimiento y año del tributo, diferentes a los indicados en el oficio que le comunicó los actos sancionatorios y en los citados recursos.

Como también advirtió la falta de pronunciamiento respecto de (i) los actos sancionatorios solicitan el amparo de la misma póliza y (ii) la inexistencia de cobertura de la garantía. Por tanto, se configura el silencio administrativo positivo.

²⁸ Fls 83-102 c.p. 2.

5.2. La Sala advierte que la DIAN con las Resoluciones Nos. 900.151 y 900.162 del 4 y 11 de julio de 2012²⁹, dio respuesta a las inconformidades expuestas por la aseguradora, con fundamento en los mismos elementos de hecho y de derecho expuestos en las resoluciones sancionatorias, en particular, lo relativo al saldo a favor improcedente – IVA 2 y 3 bimestre de 2008- y el amparo de las pólizas de cumplimiento No. 96-43-101001611 y 96-43-101001612³⁰.

5.2.1. En lo referente a los cargos “doble amparo de la póliza y la inexistencia de cobertura de la póliza³¹”, se encuentra que ambos discuten que la Administración en los actos sancionatorios exige el cumplimiento de la misma garantía No. 96-43-101001612 del 31 de julio de 2008.

Sobre el particular, en los actos que desataron los recursos se precisó que la póliza No. 96-43-101001612 garantiza la obligación del impuesto de ventas del período 3º del año 2008, y la póliza No. 96-43-101001611 respecto del bimestre 2º del año 2008³².

La DIAN dio respuesta a la inconformidad de la aseguradora bajo el argumento que había cometido un error de transcripción de la póliza en el oficio que comunicó la Resolución Sanción No. 072412010000286 (IVA 2 bimestre 2008), siendo el número correcto 96-43-101001611³³. Por tanto, si hubo pronunciamiento oficial en relación con los citados cargos.

5.2.2. Ahora, es cierto que entre los oficios de comunicación de los actos sancionatorios y las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, existen inconsistencias en cuanto al número de las resoluciones –año- y de las pólizas, así como en el año de tributo.

Pero esos errores no significan que los recursos de reconsideración no hubieren sido debidamente resueltos, ni se traducen en la configuración del silencio administrativo positivo, sino que corresponden a un yerro de transcripción de los

²⁹FIs 56-82 c.p.2.

³⁰ FIs 47-55 c.a.1 y 50-59 cuaderno de pruebas.

³¹ FI 83- 84 y 93-94 c.p.2.

³² FIs 65-67 y 73-81 c.p.2.

³³ FIs 66 vuelto y 75 vuelto c.p.2.

citados oficios que no afectaron la interposición ni la resolución de los recursos de SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Todo, porque esas inconsistencias no tuvieron la virtualidad de inducir a error a la aseguradora en tanto en los recursos de reconsideración se constata que ésta tuvo conocimiento de las resoluciones sancionatorias y los tributos objeto de las mismas³⁴, así como el hecho que tenía a su cargo el cumplimiento de un póliza de garantía como garante de la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A.

Aspectos, sobre los que se fundamentan los actos sancionatorios y las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración.

Por tanto, esos errores no afectaron el derecho de defensa de la aseguradora ni la resolución de los recursos interpuestos por el mismo.

En consecuencia, no procede el cargo de apelación del garante.

6. Vigencia de las pólizas de cumplimiento

6.1. Según la aseguradora, las pólizas no se encuentran vigentes porque la DIAN omitió notificarle las liquidaciones oficiales de revisión dentro de los dos años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución de saldos a favor con garantía.

6.2. La Sala reitera que la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro, es el acto administrativo que determina la responsabilidad del garante y **la exigibilidad de la obligación afianzada, es decir que la existencia de la mencionada decisión de la Administración constituye la fuente que da origen a la actuación administrativa en procura de recuperar los dineros indebidamente devueltos.**

El artículo 860 de Estatuto Tributario establece que la póliza tiene una vigencia de dos años, lapso dentro del cual, la DIAN debe notificar la liquidación oficial al

³⁴ Fls 84 y 94 c.p.2.

contribuyente, para que el garante sea solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas.

En esa medida, la citada norma exige que la notificación de la liquidación oficial de revisión dentro del término de vigencia de la póliza, debe hacerse solo al contribuyente y no al garante de la obligación.

En consecuencia, la falta de notificación de la liquidación oficial de revisión al garante no afecta la vigencia de la póliza. No prospera el cargo.

7. Indebida tasación de la deuda amparada con las pólizas de garantía

7.1. Según la aseguradora, el valor de la deuda establecida en los actos demandados excede el riesgo asegurado por el contribuyente, esto es, el saldo a favor devuelto por valor de \$242.442.000 y \$278.943.000, que constituyen el límite de responsabilidad a cargo de la aseguradora, conforme con el artículo 1079 del Código de Comercio.

7.2. En el expediente está demostrado que en las declaraciones del impuesto sobre las ventas del 2º y 3º bimestre de 2008, la contribuyente registro un saldo a favor de \$242.442.000 y \$278.943.000, que pidió en devolución con garantía y que posteriormente fue rechazado por la Administración, mediante liquidación oficial de revisión.

Por ello, con fundamento en el artículo 670 del E.T, la DIAN profirió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 072412011000286 y 072412011000288 del 1 y 7 de junio de 2011³⁵. Se transcribe la parte resolutive de una de ellas por ser de contenido similar³⁶:

“PRIMERO: Imponer a la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL LEATHER DEL ORIENTE SOCIEDAD ANÓNIMA, identificada con Nit. 900.187.996-8 de conformidad con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, la sanción por improcedencia de las devoluciones por los motivos expuestos en la presente resolución. En consecuencia ordenar a la contribuyente el reintegro de la suma de DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL PESOS MCTE (\$242.442.000) devuelto en forma improcedente más los intereses moratorios aumentados en un 50%; y adicionalmente la sanción del 500% del valor

³⁵ Fls 48 c.p. y 55 c.a.1.

³⁶ Folio 62 c.p.

devuelto, por la suma de MIL DOSCIENTOS DOCE MILLONES DOSCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$1.212.210.000).

SEGUNDO: Advertir que dentro del plazo de DOS MESES (2) siguientes contados a partir de la fecha de la notificación de la presente resolución, la contribuyente puede interponer el Recurso de Reconsideración ante la División de Gestión Jurídica de ésta Seccional de conformidad con lo establecido en el artículo 720 del E.T. previo el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 722 del mismo ordenamiento; y radicado en el Grupo Interno de Trabajo de Documentación de la Dirección Seccional de Impuestos Cúcuta, ubicada en la Calle 8ª Avenidas 3 y 4 edificio Santander; acreditando la personería con que actúa (art. 555, 556 y 557 del E.T.).

NOTIFICACIÓN: Notificar al doctor JAIME ANTONIO BARROS ESTEPA identificado con C.C. 88.209.951 y tarjeta profesional No. 153411 del Consejo Superior de la Judicatura, apoderado de la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL LEATHER DEL ORIENTE SOCIEDAD ANÓNIMA, Identificada con NIT 900.187.996-8, a dirección AV 4 E No. 6 49 URBANIZACIÓN SAYAGO EDIFICIO CENTRO JURÍDICO OF. 329 CÚCUTA (Norte de Santander) y a la compañía Aseguradora SEGUROS DEL ESTADO S.A. con NIT 860.009.578-6; de conformidad con lo establecido en los artículos 555-2, 565 y 568 del Estatuto Tributario”.

Así, contrario a lo afirmado por la aseguradora, la resolución sanción no estableció que la responsabilidad de la compañía desbordaba el límite del valor asegurado en la póliza, pues se limitó a imponer la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del E.T. a cargo de la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. y a ordenar la notificación de dicho acto a la aseguradora, en calidad de garante, sin establecer monto alguno a su cargo.

Lo que dispuso el acto sancionatorio fue ordenar el reintegro de las sumas devueltas de forma improcedente, más el valor de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en el 50%, a título de sanción y, adicionalmente le impuso a la contribuyente la sanción del 500% del valor devuelto por la utilización de medios fraudulentos.

De igual forma, como lo prevé el artículo 860 del Estatuto Tributario, el acto administrativo demandado dispuso la exigibilidad de la obligación garantizada, sin que por ello, se reitera, pueda afirmarse que la Administración haya tasado el valor con que debe responder la firma aseguradora, en calidad de garante de dicha obligación.

En un caso en que la compañía demandante presentó un argumento similar, la Sala advirtió que *“el cargo así propuesto, constituiría una de las excepciones contra el mandamiento de pago, que podría proponer la Aseguradora en caso de que la DIAN decidiera hacer efectiva la póliza y en*

el evento de que la obligación no sea tasada dentro de los límites de cobertura establecidos en la póliza de seguro³⁷". En consecuencia, no prospera el cargo.

8. En relación con la condena en costas impuesta por el Tribunal, la Sala advierte que estas son improcedentes porque de conformidad con el artículo 365 del CGP aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-, estas solo proceden cuando se encuentren probadas en el expediente.

Significa lo anterior, que para la imposición de esta condena no basta que la parte sea vencida en el proceso, sino que se requiere que la causación de las costas sea probada en el juicio.

8.1. En el presente caso, la Sala advierte que no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones en que incurrió la parte demandada por ese concepto.

Por tanto, no hay lugar a condenar en costas a la demandante.

9. En consecuencia, la Sala modificará la sentencia apelada, para en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos administrativos, en el sentido de establecer que la sanciones por devolución improcedente de los saldos a favor de IVA 2 y 3 del año 2008 consiste en:

i) el reintegro de los valores devueltos (\$242.442.000 y \$278.243.000), ii) el pago de los intereses moratorios respectivos, iii) la multa del 20% del valor devuelto o compensado en exceso y iv) la sanción adicional del 100% sobre el monto devuelto. Los intereses moratorios debe liquidarlos la Administración conforme con los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 278 y 293 de la Ley 1819 de 2016.

Adicionalmente, se levanta la condena en costas impuesta a las partes demandantes.

³⁷ Sentencia 20493 del 27 de agosto de 2015, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

FALLA

PRIMERO. MODIFÍCASE la sentencia apelada. En su lugar:

“**Primero:** Declaráse la nulidad parcial de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 072412011000286 y 072412011000288 del 1 y 7 de junio de 2011, y de las Resoluciones Nos. 900.151 y 900.162 del 4 y 11 de julio de 2011, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, por medio de las cuales se impuso a la sociedad CI LEATHER DEL ORIENTE S.A. la sanción por devolución improcedente de saldos a favor del impuesto de IVA del 2º y 3º bimestre del año 2008 y, se notificó a la sociedad SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanciones por devolución improcedente de los saldos a favor de IVA 2 y 3 del año 2008 consiste en: i) el reintegro de los valores devueltos (\$242.442.000 y \$278.243.000), ii) el pago de los intereses moratorios respectivos, iii) la multa del 20% del valor devuelto o compensado en exceso y iv) la sanción adicional del 100% sobre el monto devuelto. Los intereses moratorios debe liquidarlos la Administración conforme con los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 278 y 293 de la Ley 1819 de 2016.

Tercero: Sin condenas en costas”.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Miryam Rojas Corredor, de conformidad con el poder que obra en el folio 382 del expediente.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ