CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

Bogotá D.C. diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016).

Radicación:	54001233300020130030 5 01 **[21953]**
Actor:	**SEGUROS DEL ESTADO S.A** (NIT 860.009.578-6)
Demandado:	**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**
Asunto:	Excepciones - mandamiento de pago

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por entidad demandada contra la sentencia del 29 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

La parte resolutiva del fallo dispuso:

<<PRIMERO: DECLARAR probadas las excepciones de "falta de título ejecutivo" y "falta de ejecutoria del título" propuestas por SEGUROS DEL ESTADO S.A. contra el Mandamiento de Pago No. 0302-18 del 4 de mayo de 2012, proferido por el Ejecutor Delegado de la División de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR no probadas las excepciones de "Calidad de deudor solidario" e "indebida tasación del monto de la deuda" propuestas por SEGUROS DEL ESTADO S.A. contra el Mandamiento de Pago No. 0302-18 del 4 de mayo de 2012, proferido por el Ejecutor Delegado de la División de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: DECRÉTESE la nulidad de las Resoluciones Nos. 312-90 del 7 de febrero de 2013, por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta – División de Gestión y Recaudo Y cobranza resuelve las excepciones propuestas por Seguros del Estado S.A. y 262 del 9 de abril de 2013, por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta – División de Gestión y Recaudo y Cobranza resuelve el Recurso de Reposición contra la Resolución No. 313-90 del 7 de febrero de 2013, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho ORDÈNESE a la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-, 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, así como la devolución de los dineros que SEGUROS DEL ESTADO S.A. 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 y la suspensión de todos los efectos relacionados con la liquidación del crédito que se llegue a adelantar con fundamento en el proceso de

cobro, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

QUINTO: CONDÉNESE EN COSTAS a la parte demandada, la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. Por Secretaría DESE el trámite previsto en el artículo 366 del C.G.P:>>.

ANTECEDENTES

Seguros del Estado S.A. otorgó tres pólizas de cumplimiento, teniendo como beneficiario a la DIAN y como tomador a la contribuyente Margarita Marleny Rozo Morales, respecto de la devolución del impuesto sobre las ventas del año gravable 2007 de los periodos que se indican a continuación:

- Póliza 96-43-101000120 del 18 de septiembre de 2007, con un valor asegurado de $15.879.000, correspondiente al cuarto bimestre del año 2007[1].

- Póliza 96-43-101000386 del 30 de noviembre de 2007, con un valor asegurado de $15.898.000, correspondiente al quinto bimestre de 2007[2].

[1] Folio 92 del cuaderno de antecedentes 1.
[2] Folio 93 del c.a. 1.

- Póliza 96-43-101000569 del 25 de enero de 2008, con un valor asegurado de $17.412.000, correspondiente al sexto bimestre de 2007[3].

La DIAN impuso la sanción por devolución y/o compensación improcedente al contribuyente, mediante los siguientes actos administrativos:

- Resolución Sanción 072412010000135 del 29 de abril de 2010[4], correspondiente al cuarto bimestre del impuesto sobre las ventas del año gravable 2007[5], acto que le fue comunicado a la sociedad demandante mediante oficio 118 del 29 de abril de 2010[6].

  De igual forma, se le comunicó la expedición de la Resolución 072362011000013 del 27 de abril de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente[7].

- Resolución Sanción 072412010000136 del 30 de abril de 2010[8], correspondiente al quinto bimestre del impuesto sobre las ventas del año gravable 2007. Contra ese acto el contribuyente interpuso el

[3] Folio 94 del c.a. 1.
[4] Folio 22 a 25 del c.a.2.
[5] En el expediente no obra la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.
[6] Folio 53 del c.a. 1.
[7] Folio 58 del c.a. 1.
[8]Folio 43 a 46 del c.a 2

recurso de reconsideración, resuelto desfavorablemente mediante la Resolución 072362011000007 del 27 de abril de 2011[9].

El acto sancionatorio le fue comunicado a la actora mediante oficio 120 del 30 de abril de 2010[10]; de igual forma, se le comunicó la expedición del acto que resolvió el recurso de reconsideración[11].

- Resolución Sanción 072412010000137 del 30 de abril de 2010[12], correspondiente al sexto bimestre del impuesto sobre las ventas del año gravable 2007. Contra ese acto el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración, resuelto desfavorablemente mediante la Resolución 072362011000016 del 27 de abril de 2011[13].

  El acto sancionatorio le fue comunicado a la actora mediante oficio del 30 de abril de 2010[14]; de igual forma, se le comunicó la expedición del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente contra el acto sancionatorio[15].

[9] Folio 52 a 60 del c.a. 2.
[10] Folio 61 del c.a. 1.
[11] Folio 65 del c.a. 1.
[12] Folio 31 al 35 del c.a.2
[13] Folio 40 anverso del c.a. 2.
[14] Folio 67 del c.a. 1.
[15] Folio 73 del c.a. 1.

El 4 de mayo de 2012, la Administración libró el Mandamiento de Pago 302-18[16] a la sociedad Seguros del Estado S.A., respecto de los actos administrativos sancionatorios señalados.

El 19 de junio de 2012, la Sociedad propuso las excepciones de <<*Falta de título ejecutivo, falta de ejecutoria del título, calidad de deudor solidario e indebida tasación del monto de la deuda*[17]>> contra el mandamiento de pago referido, resueltas desfavorablemente por la Resolución 312-90 del 7 de febrero de 2013[18].

El 13 de marzo de 2013, la sociedad demandante interpuso el recurso de reposición[19] contra el acto referido, resuelto desfavorablemente por la Resolución 262 del 9 de abril de 2013[20].

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se efectúen las siguientes declaraciones[21]:

> *<<1.- Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 312-90 del 7 de febrero de 2013, por medio de la cual la Dirección Seccional de*

[16] Folios 28 y 29 del c.a. 1.
[17] Folio 15 a 18 del c.a.2.
[18] Folio 31 a 41 del c.a. 1.
[19] Folio 63 a 65 del c.a.2.
[20] Folio 42 a 52 del c.a. 1.
[21] Folio 3 a 27 del c.a.1

Impuestos de Cúcuta – División de Gestión de Recaudo y Cobranzas, resuelve las Excepciones interpuestas por SEGUROS DEL ESTADO S.A., contra el Mandamiento de Pago No. 302-018 del 4 de mayo de 2012 NEGÁNDOLAS en su totalidad y ordenando seguir con la ejecución en contra de mi representada.

2.- Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 262 del 9 de abril de 2013, notificada a SEGUROS DEL ESTADO S.A., el día 14 de mayo de 2013, por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta – División de Gestión y Recaudo y Cobranzas resuelve el Recurso de Reposición contra la Resolución No. 312-90 del 7 de febrero de 2013 confirmándola en todas sus partes.

3.- 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 que dispone: (…)

4.- 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 (sic) del proceso.

5.- 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.

6.- Que se condenen a la demandada al pago de costas y gastos procesales>>.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 831-3, 831-7 y 860 del Estatuto Tributario y, 1079 del Código de Comercio.

Concepto de la violación

Precisó que el mandamiento de pago se fundamentó en tres resoluciones sancionatorias expedidas contra el contribuyente, por los siguientes valores: $15.879.000, $17.412.000 y $15.898.000, más los intereses corrientes incrementados en un 50%, más el 500% del valor de la sanción y el valor de la actualización.

Señaló que los actos administrativos referidos nunca le fueron notificados, por lo que las obligaciones en estos contenidas no le son exigibles al carecer de mérito ejecutivo.

Que, como no existe título ejecutivo, no le es dado a la Administración expedir un mandamiento de pago para promover un procedimiento de cobro coactivo en el que el título ejecutivo debidamente ejecutoriado constituye un requisito para adelantarlo.

Indicó que el Concepto DIAN 021296 del 29 de marzo de 2012, que puso de presente el proceso de vinculación de garantes durante el trámite del proceso de determinación del tributo y el de imposición de sanciones, exige la notificación de los actos administrativos que sirven de título ejecutivo, para garantizarles el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, tema que fue avalado por el Consejo de Estado.

Reiteró que las tres resoluciones sanción que dieron origen al mandamiento de pago expedido en su contra no le fueron notificadas, por lo que, contra estas, no pudo ejercer su derecho de contradicción y, por lo mismo, no constituyen un título ejecutivo que sirva para adelantar el procedimiento de cobro coactivo,

Citó el numeral 4 del artículo 828 del Estatuto Tributario, y señaló que las compañías de seguros se vinculan a los procedimientos de cobro coactivo mediante la expedición del mandamiento de pago, cuyo título ejecutivo está constituido por las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación, y por el acto administrativo ejecutoriado que declara el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas; que si bien en este caso existen tales garantías, los actos que conforman el título, al no haberle sido notificados, no están ejecutoriados para la compañía.

Aclaró el hecho de que la sociedad sea garante de unas obligaciones tributarias no lo convierte en contribuyente, por lo que su responsabilidad y vinculación son limitadas. Que por esto, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, su responsabilidad se da a partir de la notificación de los actos de determinación del tributo relacionados con cada resolución sanción, lo que no ocurre en este caso, en el que no se conformó la solidaridad.

En cuanto a la calidad de deudor solidario adujo que el garante y el contribuyente son objeto de obligaciones diferentes, pero gozan de los mismos derechos, entre los que se encuentra la notificación del

requerimiento especial, la liquidación oficial, el pliego de cargos y la resolución sanción, para acreditar la calidad de deudor solidario y para permitirle ejercer los derechos de defensa y de contradicción.

Manifestó que la sociedad tiene una obligación contractual con la DIAN derivada de las pólizas de seguros, y que la obligación del contribuyente nace de la ley, por lo que aunque este último decida abstenerse de controvertir los actos administrativos y acudir a la jurisdicción, la sociedad puede hacerlo en virtud del vínculo contractual referido.

Hizo alusión a los valores contenidos en el mandamiento de pago y a los establecidos en las pólizas de seguros, y dijo que la compañía solo está obligada a responder hasta la concurrencia de la suma asegurada. Por esto, manifestó que, sin importar el monto de las sanciones establecidas, la entidad demandada no puede obligar a la compañía a pagar una suma superior a los valores establecidos en las pólizas de seguros.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda[22].

[22] Folio 128 a 151 c.a.1

Dijo que en acatamiento de la sentencia C-1201 de 2003 que declaró la exequibilidad del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, vinculó a la actora al proceso de cobro coactivo, en calidad de deudora solidaria, como ordena el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

Afirmó que en atención a la Circular DIAN 140 de 2004, le envió comunicaciones a la actora para que se hiciera parte en el proceso e hiciera valer sus derechos frente a los actos administrativos sancionatorios, advirtiéndole que le asistía la posibilidad de revisar el expediente o de obtener copia del mismo, con lo que la demandante quedó vinculada como deudor solidario en el procedimiento de cobro que se discute, y advirtió, que si la actora no ejerció sus derechos de defensa y de contradicción, fue por causas ajenas a la Administración.

Precisó que para la fecha de expedición de las resoluciones sanción por devolución improcedente, los funcionarios de la entidad debían dar aplicación a la Circular DIAN 140 de 2004 y no al Oficio 021296 de 2012 citado en la demanda.

Que, al estar en firme los actos sancionatorios que le fueron comunicados a Seguros del Estado S.A., quedó abierta la posibilidad de iniciar el procedimiento administrativo de cobro mediante la expedición del mandamiento de pago.

Explicó que el artículo 860 del Estatuto Tributario señala los conceptos que determinan la responsabilidad solidaria, y establece que la resolución

sanción es el acto que declara la ocurrencia del siniestro y el que le interesa conocer a la aseguradora, porque fija los valores a reintegrar y del mismo surge la solidaridad del garante. Que no se puede reclamar la calidad de parte en el procedimiento de determinación del tributo.

Indicó que la solidaridad se fundamenta en el vínculo contractual existente entre la compañía aseguradora y el contribuyente amparado; que no surge de la notificación del acto sancionatorio o la del acto de determinación del tributo, y que esa solidaridad se hace exigible con la expedición de la sanción, que debe ser comunicada a la aseguradora.

Anotó que una vez vinculada la compañía de seguros, le son exigibles las obligaciones contenidas en los actos administrativos sancionatorios, porque el riesgo amparado consistió en que la devolución fuese declarada improcedente.

Argumentó que si bien la póliza de seguros estableció que el monto asegurado correspondía el saldo a favor declarado por el contribuyente, la actora conocía los demás conceptos que quedaban involucrados, entre los que se encuentran los intereses, el incremento del 50% de los mismos a título de sanción y, que por tanto, el valor sobre el que cual cobró la prima no es un limitante de la solidaridad prevista en la ley.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, declaró probadas las excepciones de <<*falta de título ejecutivo*>> y <<*falta de ejecutoria del título*>> y anuló los actos administrativos demandados ordenando el levantamiento de las medidas cautelares[23].

Dijo que el Consejo de Estado señaló que la resolución sanción por devolución improcedente se debe notificar a la compañía aseguradora, para poner en su conocimiento el monto de la obligación a cubrir por la ocurrencia del riesgo asegurado, y para que ejerza su derecho de defensa.

Explicó que, al revisar las pruebas que obran en el expediente, se estableció que las sanciones que sirvieron de título de ejecución en el procedimiento administrativo que se discute, fueron comunicadas, mas no notificadas a Seguros del Estado S.A., por lo que, en los términos de los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, los actos que las impusieron no están ejecutoriados y no prestan mérito ejecutivo.

Resaltó que la notificación de la resolución sanción no se suple con una comunicación, porque es un presupuesto para integrar el título ejecutivo que sirve de base para la expedición del mandamiento de pago.

Frente a la excepción de <<*Calidad de deudor solidario*>>, expuso que el Consejo de Estado dijo que, en el caso de las devoluciones amparadas con garantías, el acto que determina la improcedencia de la devolución y ordena

[23] Folio 267 a 277 cuaderno principal.

el correspondiente reintegro establece la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación afianzada, por lo que dicho acto administrativo se le debe notificar a la compañía de seguros.

Frente a la indebida tasación del monto de la deuda, argumentó que el valor asegurado por las pólizas que respaldan las devoluciones de impuestos, incluye el valor objeto de la devolución y los intereses moratorios de que trata el artículo 860 del Estatuto Tributario así como las sanciones establecidas en el artículo 670 ibídem. Que por esto, al existir norma especial que regula la materia, no es válido que el asegurador sólo responda hasta la concurrencia de la suma asegurada.

Destacó que las resoluciones sancionatorias, al tasar el monto adeudado de las pólizas, se limitaron a liquidar el valor objeto de la devolución, sin tener en cuenta los intereses moratorios y las sanciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 366 del Código General del Proceso, condenó en costas a la parte demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander[24].

Rechazó que la sentencia señalara que sólo la notificación del acto sancionatorio le permite al garante ejercer sus derechos de defensa y de contradicción e integrar en debida forma el título ejecutivo, porque las comunicaciones surtidas en el proceso fueron eficaces, ya que el asegurador interpuso recurso (no indicó cuál) y se entiende notificado por conducta concluyente.

Señaló que las sentencias del Consejo de Estado que sirvieron de fundamento al fallo impugnado se refieren a situaciones de carácter particular y no son aplicables en este caso.

Se refirió a las comunicaciones remitidas a la aseguradora, en las que la citó para hacerse parte en el proceso y para ejercer sus derechos como deudora solidaria, y dijo que si no acudió al proceso no fue por desconocimiento de los actos administrativos, porque la finalidad de ponerlos en su conocimiento se cumplió y el título ejecutivo se integró con la ejecutoria de las resoluciones sanción.

Resaltó que la Administración acató la Circular DIAN 140 de 2004 y la sentencia C-1201 del 2003, cuyo objeto consistió en que los deudores solidarios o subsidiarios conocieran los títulos ejecutivos con anterioridad al

[24] Folio 281 a 257 cuaderno principal.

inicio del proceso de cobro coactivo, para que tuvieran la oportunidad de discutirlos.

Que por esto, el deudor solidario quedó vinculado al proceso mediante las comunicaciones realizadas, y que la falta de ejercicio del derecho de defensa obedeció al propósito de que declararan probadas las excepciones de falta de título ejecutivo y falta de ejecutoria del título, como efectivamente ocurrió.

Manifestó que en el procedimiento administrativo no se violó el debido proceso, por lo no que no había lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados

Pidió que se levante la condena en costas decretada por el Tribunal, porque la Administración no actuó de forma temeraria o dilatoria, sino atendiendo la normativa aplicable y los intereses públicos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró lo dicho en la demanda y pidió que se confirme la sentencia del Tribunal[25].

[25] Folio 343 a 353 c.a.4

La demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda del recurso de apelación[26].

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado pidió confirmar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander[27].

Dijo que con anterioridad a la expedición del mandamiento de pago, la Administración debió notificar al garante los actos administrativos sancionatorios que constituyen el título ejecutivo, para darle la oportunidad de ejercer sus derechos de defensa y de contradicción y para integrar el título ejecutivo.

Solicitó que se levante la condena en costas a cargo de la DIAN, porque no están probadas en el proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si la Resolución 312-90 del 7 de febrero de 2013, y su confirmatoria, la Resolución 262 del 9 de abril de 2013, que rechazaron las excepciones

[26] Folio 318 a 322 c.a.4
[27] Folio 354 a 358 c.a.4

propuestas contra el Mandamiento de Pago 302-18 del 4 de mayo de 2012 expedido contra Seguros del Estado S.A., respecto de las obligaciones derivadas de sanciones por devolución y/o compensación improcedente impuestas por la DIAN a Margarita Marleny Rozo Morales, se ajustan a la legalidad.

En el recurso de apelación, la entidad demandada se opuso a que el Tribunal declarara probadas las excepciones de <<*Falta de título ejecutivo*>> y <<*falta de ejecutoria del título*>>, propuestas por Seguros del Estado S.A., porque las comunicaciones enviadas a la sociedad para hacerse parte en el proceso sancionatorio fueron eficaces, pues le permitieron ejercer los derechos de defensa y de contradicción en su calidad de deudora solidaria, y porque, además, el título ejecutivo se consolidó con la ejecutoria de las resoluciones sanción.

El artículo 860 del Estatuto Tributario[28], vigente para los hechos que se debaten, estableció que si los contribuyentes presentan solicitud de devolución, acompañada con una garantía a favor de la Nación, la

[28]<<*Art. 860. Devolución con presentación de garantía. Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración de Impuestos, dentro de los diez (10) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.*
La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de este lapso, la Administración Tributaria notifica liquidación oficial de revisión, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, 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 éste se produce con posterioridad a los dos años>>.

Administración deberá hacer entrega del cheque, título o giro dentro de los 10 días siguientes.

Indicó, además, que si la Administración le notifica al contribuyente la liquidación oficial de revisión al contribuyente dentro del término de vigencia de la garantía (dos años[29]), el garante será solidariamente responsable de las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, que se harán exigibles cuando quede en firme, ante la jurisdicción o ante la Administración, la liquidación oficial de revisión o la sanción por devolución improcedente.

Para hacer exigible <<*…la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos*[30]>> en cabeza del garante y de la interpretación del numeral 5 del artículo 828 del Estatuto Tributario y del artículo 860 del mismo estatuto, se evidencia que el título ejecutivo está compuesto por la garantía prestada, cuyo beneficiario es la Nación, y por el acto <<*…de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas*>>, esto es, de la resolución sanción, que se hace exigible a partir de su ejecutoria.

En los términos del artículo 829 del Estatuto Tributario, la ejecutoria de los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, ocurre: i)

---

[29] La Sala, mediante Auto de 28 de agosto de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño, precisó que *<<…el artículo 860 del Estatuto Tributario 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 razón a que este es un acto de determinación tributaria y el contribuyente es el titular de la relación jurídica sustancial y el directo responsable del pago del tributo>>.*

[30] Artículo 26 del Estatuto Tributario.

<<Cuando contra ellos no proceda recurso alguno>>; ii) *<<Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma>>*"; iii) *<<Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos"* y, iv) *"Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso>>.*

En esas condiciones, el siniestro cubierto por la garantía ocurre con la expedición de la resolución sanción, y en ese ese momento nace el interés y la legitimación del garante (compañía de seguros) para actuar en el procedimiento que se adelanta ante la Administración[31], pues en ese acto administrativo se declara la improcedencia de la devolución y se ordena el reintegro a que haya lugar.

Al respecto, la Sala precisó*[32]*:

> *<<En efecto, la Sala ha dicho que el artículo 860 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, preveía que cuando el contribuyente presentaba con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, por un valor equivalente al monto objeto de devolución, la Administración debía entregar el cheque, título o giro dentro de los cinco días siguientes. Si dentro del término de vigencia de la garantía, que era de seis meses, la Administración practicaba requerimiento especial o notificaba el pliego de cargos para imponer la sanción por devolución*

[31] El auto del 21 de mayo de 2014, exp. 19879, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, indicó que *<<…el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción o por la ejecución forzosa de la sanción dentro del proceso coactivo administrativo, es cuando surge el interés o legitimación de las compañías de seguros, en su calidad de aseguradoras, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida, en el límite de cobertura de la póliza de seguro>>.*

[32] Sentencia 17374 del 13 de junio de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

improcedente, el garante respondía solidariamente por las obligaciones garantizadas y por la sanción por devolución improcedente establecida en el artículo 670 del Estatuto Tributario, con los intereses correspondientes. Estas obligaciones se harían efectivas una vez quedara en firme la liquidación oficial o la sanción.
A su vez, el artículo 828 [4] 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.
De la interpretación armónica de los artículos 828 [4] y 860 del Estatuto Tributario se desprende que en el caso de 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. Para que dicho acto administrativo pueda servir de fundamento para el cobro coactivo debe estar ejecutoriado, esto es, que se cumpla respecto de él alguno los presupuestos de que da cuenta el artículo 829 ibídem.
Así mismo, la resolución ejecutoriada, que declara la improcedencia de la devolución y la póliza o garantía, integran el título ejecutivo que sirve de base para el mandamiento de pago>>. (Se subraya).

Por lo anterior, la Sala[33] reitera que la resolución sanción se debe notificar a la compañía aseguradora para que pueda ejercer sus derechos de defensa y de contradicción, y para que, en los términos del artículo 829 del Estatuto Tributario, ese acto administrativo quede ejecutoriado frente al garante y pueda servir de fundamento del procedimiento de cobro coactivo.

A partir de las anteriores consideraciones, en el expediente está demostrado que la Administración expidió las resoluciones sanción 072412010000135 del

[33] Entre otras sentencias, la 12466 del 12 de abril de 2002, C.P. German Ayala Mantilla; 12644 del 12 de septiembre de 2002, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 15264 del 29 de junio de 2006, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 16885 del 11 de noviembre de 2009, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 19223 del 29 de octubre de 2014, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 20493 del 27 de agosto de 2015, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 21108 del 12 de marzo de 2015, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

29 de abril de 2010, 072412010000136 del 30 de abril de 2010 y 072412010000137 del 30 de abril de 2010, respecto de las devoluciones realizadas a la contribuyente Marleny Margarita Rozo Morales, que estaban amparadas por las garantías expedidas por la sociedad actora.

Consta que los actos administrativos referidos no le fueron notificados a la demandante, que era garante de las obligaciones en estos contenidas, lo que le impidió ejercer los derechos de defensa y de contradicción que le asistían mediante la interposición de los recursos respectivos, y que estos, en caso de haber sido presentados fueran resueltos, para efectos de que dichos actos quedaran ejecutoriados en los términos previstos por el artículo 829 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, como los actos administrativos que sirvieron de fundamento al cobro coactivo no quedaron ejecutoriados frente a la actora, porque no le fueron notificados, no se configuró en debida forma el título ejecutivo en su contra, lo que constituye una razón suficiente para que la Sala confirme, en lo pertinente, la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

De otro lado, en el recurso de apelación la entidad demandada alegó que, como la actora presentó recurso, se notificó por conducta concluyente de las resoluciones de sanción.

Sobre este punto, la Sala advierte:

i) Que la Administración no identificó cuál fue el recurso que interpuso la sociedad garante para que se entendiera notificada por conducta concluyente de las resoluciones sancionatorias y, que si se refiere a los recursos de reconsideración interpuestos contra dichos actos, estos fueron presentados por el contribuyente, no por la sociedad demandante.

ii) Que la afirmación sobre la interposición de recursos es contraria a las argumentaciones de la Administración, según las cuales, el garante no ejerció sus derechos de defensa y de contradicción contra dichos actos administrativos, lo que por demás no fue puesto de presente en el procedimiento de cobro coactivo que se discute, ni mucho menos en la contestación de la demanda.

De otro lado, teniendo en cuenta que la Administración no incurrió en ilegalidad alguna en sus actuaciones y que las costas del proceso no están demostradas en el expediente, la Sala levantará la condena decretada por el Tribunal.

En ese orden de ideas, la Sala revocará el numeral Quinto de la sentencia del 29 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander; en lo demás, la confirmará.

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.- REVÓCASE el numeral **QUINTO** de la sentencia del 29 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar, dispone **NEGAR** la condena en costas.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ