

DEMANDA CONTRA ACTO DE DETERMINACION DEL IMPUESTO - Legitimación en la causa por activa. El contribuyente es quien tiene interés directo en demandarlo, porque en él recae la obligación sustancial de pagar el gravamen / DEMANDA CONTRA ACTO DE DETERMINACION DEL IMPUESTO - Legitimación en la causa por activa. El garante carece de legitimación para demandar directamente los actos de determinación del impuesto, dado que no es el titular de la obligación sustancial tributaria y, por ende, no puede disponer del derecho en litigio / DEMANDA CONTRA ACTO DE DETERMINACION DEL IMPUESTO - Terceros intervinientes. El garante puede intervenir como tercero en el proceso para coadyuvar las pretensiones, pero no puede demandar directamente los actos de determinación

En este caso, la discusión planteada se concreta en determinar si SURAMERICANA está legitimada para demandar directamente los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del IVA- sexto bimestre de 2008, presentada por la sociedad DIVIPACAS S.A. [...] DIVIPACAS S.A. es la titular de la relación jurídica sustancial que pretende debatirse en este proceso, dado que, como se indicó, es la responsable directa del pago del tributo y es la legitimada para demandar ante esta jurisdicción los actos que liquidaron oficialmente el IVA, también para exponer los argumentos que pretenda hacer valer para provocar la nulidad de esas decisiones y el restablecimiento del derecho. Se observa además que SURAMERICANA no intervino, ni directa ni indirectamente, en la actuación administrativa que provocó la expedición de las resoluciones demandadas. En efecto, se precisa que si bien es cierto que, como lo indica en el recurso de apelación, los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no permite que pueda actuar en forma principal como demandante y reemplazar a la directamente afectada -DIVIPACAS S.A. De lo anterior se concluye que la legitimación en la causa por activa la tiene DIVIPACAS S.A., por lo que era necesario que fuera esa sociedad la que, en forma directa, demandara las Resoluciones 322412010000168 de 30 de noviembre de 2010 y 900252 del 15 de diciembre de 2011. SURAMERICANA, en su condición de garante, podría intervenir como tercero para apoyar las pretensiones de la demanda, pero no, se repite, como demandante principal porque no podía disponer del derecho en litigio.

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: La Sala confirmó el auto de 13 de septiembre de 2012, por el que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca rechazó la demanda que Seguros Generales Suramericana S.A. instauró contra los actos administrativos por los que la DIAN liquidó oficialmente, a cargo de Divipacas S.A., el IVA del 6° bimestre de 2008. Dijo la Sala que aunque dichos actos fueron el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, tal circunstancia no facultaba a la aseguradora para que los demandara directamente y reemplazara a la contribuyente, en la medida en que el garante no es responsable directo del pago del gravamen ni puede disponer del derecho en litigio, de modo que solo puede intervenir en el proceso judicial contra los actos de determinación como tercero para coadyuvar las pretensiones de la demanda, pero no como demandante principal.

RESOLUCION QUE DECLARA IMPROCEDENTE LA DEVOLUCION Y ORDENA EL REINTEGRO - Es el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo / DEMANDA CONTRA ACTO SANCIONATORIO POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Legitimación en la causa por activa. Si a la solicitud de devolución se acompañó una garantía el

garante está legitimado para demandar directamente el acto que declara improcedente la devolución

Es importante señalar que es diferente cuando los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente. Así que la resolución que declara la improcedencia de la devolución es la que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de su obligación. En este caso, SURAMERICANA actuó como garante de DIVIPACAS S.A. en el trámite de devolución del saldo a favor que arrojó la declaración presentada por la contribuyente por el 6º bimestre de 2008, pero como la administración tributaria modificó la liquidación privada y disminuyó el saldo a favor determinado, la DIAN dictó la resolución sanción por devolución improcedente. Esa resolución sanción, según informó la entidad de seguros ya se demandó junto con la que confirma.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el tema se reitera el auto de la Sección Cuarta de 1 de agosto de 2013, Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00307-01 (19665), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., veintiocho (28) de agosto de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00460-01(19880)

Actor: SEGUROS GENERALES SURAMERICANA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

AUTO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la sociedad actora contra el auto de 13 de septiembre de 2012, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección B, mediante el cual rechazó la demanda por no subsanar las inconsistencias advertidas.

ANTECEDENTES

Seguros Generales SURAMERICANA S.A. (en adelante SURAMERICANA), por intermedio de apoderado y en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad de las Resoluciones 322412010000168 del 30 de noviembre de 2010 y 900252 del 15 de diciembre de 2011, por los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN liquidó oficialmente, a cargo de DIVIPACAS S.A., el impuesto sobre las ventas del 6º bimestre de 2008¹.

La demanda se presentó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que, en auto de 29 de junio de 2012, la inadmitió al advertir que solo la interpuso la sociedad aseguradora, como garante, sin ser el contribuyente responsable del impuesto sobre las ventas ni haberse dictado el acto administrativo que determinara su responsabilidad o que hiciera exigible su obligación, como lo era la resolución que le impuso la sanción por la improcedencia de la devolución y ordenó el reintegro de las sumas devueltas². Se concedieron 5 días para subsanar la demanda.

Contra la anterior decisión, SURAMERICANA interpuso recurso de reposición para indicar que tenía interés directo y legítimo en el proceso de determinación del tributo a cargo de DIVIPACAS S.A., puesto que en virtud de la póliza No. 0149787-9 decidió garantizar la devolución solicitada por la citada sociedad. En consecuencia, al responsable solidario de DIVIPACAS S.A. no podía negársele el derecho a controvertir la legalidad y oponibilidad de los actos administrativos demandados. Por lo tanto, no era acertado considerar que la demanda debía subsanarse³.

Como apoyo de los anteriores argumentos, SURAMERICANA citó la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional, según la cual al litisconsorte facultativo se le debe permitir que controvierta cualquiera de los actos que dicte la administración tributaria contra el afianzado.

Con el recurso se allegó copia de las resoluciones por las cuales la administración de impuestos impuso sanción por devolución improcedente a DIVIPACAS S.A.⁴, y anunció que interpondría la correspondiente demanda.

¹ Fls. 30-93

² Fls. 116-119

³ Fls. 120-126

⁴ Fls. 127-148

El Tribunal, en auto de 10 de agosto de 2012, no repuso la providencia recurrida. El *a quo* explicó que la sentencia C-1201 de 2003 excluye expresamente de sus efectos a las compañías de seguros, por estar reguladas por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento.

Se concluyó que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la obligación de la aseguradora solo nace a partir de la resolución sanción por devolución improcedente. Así que, en este caso, SURAMERICANA carecía de legitimación para interponer la acción porque no es el contribuyente destinatario de la liquidación oficial de revisión⁵.

La providencia que no repuso se notificó pero la parte demandante no se pronunció.

AUTO APELADO

En auto de 12 de septiembre de 2012, el *a quo* rechazó la demanda porque la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se presentó con defectos formales que SURAMERICANA no subsanó en la oportunidad otorgada⁶.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación para que se revocara el auto que rechazó la demanda y, en consecuencia, se ordenara su admisión, teniendo en cuenta los siguientes argumentos:

Señaló que según el Tribunal Administrativo de Cundinamarca la demanda era insubsanable puesto que los actos que se pretendían demandar eran los liquidatorios y no los sancionatorios.

Que dada la condición de garante de la devolución solicitada por DIVIPACAS S.A., es responsable solidaria y tiene interés real en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, pues los actos que se dicten sirven de fundamento para

⁵ Fls. 151-155

⁶ Fls. 157-160

la expedición de los actos sancionatorios que hacen exigibles en cabeza de SURAMERICANA las obligaciones tributarias de DIVIPACAS S.A.

Reiteró que, de acuerdo con la sentencia C-1201 de 2003, los deudores solidarios, en su calidad de litisconsortes facultativos, pueden intervenir en todo el trámite del proceso de determinación y cobro de los tributos a cargo del afianzado.

Sostuvo que impedirle su participación, como deudor solidario, en el proceso que controvierte la legalidad y oponibilidad de los actos de determinación del tributo, es violatorio del derecho de defensa y del debido proceso.

Por último, informó que ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca cursa la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra los actos sancionatorios por devolución improcedente [Rad. 2012-00216].

PARA RESOLVER SE CONSIDERA

En cumplimiento de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 308 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [Ley 1437 de 2011]⁷, en este proceso se aplican las normas del anterior Código Contencioso Administrativo [Dec. 01 de 1984], toda vez que se inició antes del 2 de julio de 2012, fecha de entrada en vigencia de la Ley 1437.

En este caso, la discusión planteada se concreta en determinar si SURAMERICANA está legitimada para demandar directamente los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del IVA- sexto bimestre de 2008, presentada por la sociedad DIVIPACAS S.A.

Es necesario hacer un breve recuento de los hechos que dieron origen a los actos acusados⁸, así:

⁷ Artículo 308. Régimen de transición y vigencia. El presente Código comenzará a regir el dos (2) de julio del año 2012. (...)

Los procedimientos y las actuaciones administrativas, así como las demandas y procesos en curso a la vigencia de la presente ley seguirán rigiéndose y culminarán de conformidad con el régimen jurídico anterior.

⁸ La información se extrae de los actos demandados que se anexan, en copia auténtica, con la demanda. Fls. 30-93.

El 20 de enero de 2009, la Sociedad DIVIPACAS S.A. presentó declaración del impuesto sobre las ventas por el 6º bimestre del año 2008, que arrojó un saldo a favor de \$1.844.322.000.

La sociedad contribuyente solicitó a la administración de impuestos la devolución del saldo a favor. Esa petición se acompañó con una póliza de seguro de cumplimiento expedida por SURAMERICANA. El 19 de febrero de 2010, la DIAN le devolvió a la contribuyente \$1.814.545.000 y compensó \$29.777.000.

Como resultado del programa PD- POSTDEVOLUCIONES, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá abrió investigación contra DIVIPACAS S.A. que culminó con la Liquidación Oficial de Revisión No. 32241201000168 del 30 de noviembre de 2010, dictada por la División de Gestión de Liquidación- Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, en la que modificó varios renglones⁹ de la declaración del impuesto sobre las ventas presentada y determinó los mayores valores.

Contra la anterior liquidación, DIVIPACAS S.A. interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto por la Dirección de Gestión Jurídica-Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, mediante la Resolución 900252 de 15 de diciembre de 2011, en el sentido de confirmar la liquidación oficial.

SURAMERICANA interpuso acción de nulidad y restablecimiento del derecho para pedir la nulidad de los actos administrativos liquidatorios y, como restablecimiento del derecho, solicita que *«... se declare que SURAMERICANA, bajo ninguna circunstancia, está obligada a pagar las sumas determinadas por el acto administrativo demandado.»*

Como pretensiones subsidiarias formula las siguientes:

⁹ 27. Ingresos brutos por exportaciones; 31. Ingresos brutos por operaciones gravadas; 32. Total ingresos brutos recibidos durante el periodo; 37. Compras y servicios gravados; 39. Total compras e importaciones brutas, 41 Total compras netas realizadas durante el periodo; 46. Impuesto generado a la tarifa del 16%; 51. Total impuesto generado por operaciones gravadas; 53. Impuestos descontables por compras y servicios gravados; 56. Total impuesto descontables; 57. Saldo a pagar por el periodo fiscal; 61. Saldo a pagar por impuesto; 62. sanciones y 63. Total saldo a pagar.

“7.2.1. Que se declare que el acto administrativo conformado por la liquidación oficial de revisión número 322412010000168, del 30 de noviembre de 2010, y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración número 900.252, del 15 de diciembre de 2011, no tiene efectos o es inoponible respecto de SEGUROS GENERALES SURAMERICANA.

7.2.2. Que, como consecuencia de lo anterior, se declare que SEGUROS GENERALES SURAMERICANA no está obligada a pagar al ESTADO suma alguna por concepto de la devolución solicitada por la sociedad DIVIPACAS S.A.”

A primera vista se observa que en el *sub examine* es la sociedad DIVIPACAS S.A. quien tiene interés directo para demandar los actos administrativos que modificaron la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el 6º bimestre de 2008, puesto que en cabeza del contribuyente radica la obligación sustancial del pago del tributo a la administración de impuestos.

Así pues, DIVIPACAS S.A. es la titular de la relación jurídica sustancial que pretende debatirse en este proceso, dado que, como se indicó, es la responsable directa del pago del tributo y es la legitimada para demandar ante esta jurisdicción los actos que liquidaron oficialmente el IVA, también para exponer los argumentos que pretenda hacer valer para provocar la nulidad de esas decisiones y el restablecimiento del derecho.

Se observa además que SURAMERICANA no intervino, ni directa ni indirectamente, en la actuación administrativa que provocó la expedición de las resoluciones demandadas. En efecto, se precisa que si bien es cierto que, como lo indica en el recurso de apelación, los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no permite que pueda actuar en forma principal como demandante y reemplazar a la directamente afectada –DIVIPACAS S.A.

De lo anterior se concluye que la legitimación en la causa por activa la tiene DIVIPACAS S.A., por lo que era necesario que fuera esa sociedad la que, en forma directa, demandara las Resoluciones 322412010000168 de 30 de noviembre de 2010 y 900252 del 15 de diciembre de 2011. SURAMERICANA, en su condición de garante, podría intervenir como tercero para apoyar las

pretensiones de la demanda, pero no, se repite, como demandante principal porque no podía disponer del derecho en litigio.

Es importante señalar que es diferente cuando los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho¹⁰, pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente. Así que la resolución que declara la improcedencia de la devolución es la que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de su obligación¹¹.

En este caso, SURAMERICANA actuó como garante de DIVIPACAS S.A. en el trámite de devolución del saldo a favor que arrojó la declaración presentada por la contribuyente por el 6º bimestre de 2008, pero como la administración tributaria modificó la liquidación privada y disminuyó el saldo a favor determinado, la DIAN dictó la resolución sanción por devolución improcedente¹². Esa resolución sanción, según informó la entidad de seguros ya se demandó junto con la que confirma.

Por último, la Sala precisa que la sentencia C-1201 de 2003 la Corte Constitucional consideró, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado¹³, que en todo proceso de determinación de la obligación tributaria deben citarse a los deudores solidarios. Sin embargo, en ese fallo al individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los casos a que se refieren los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario indicó lo siguiente:

“En el evento a que se refiere el literal a) del artículo 793 del E.T., es necesario determinar quiénes son los herederos o legatarios llamados a responder por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, y

¹⁰ Ver auto de 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta del Consejo de Estado.

¹¹ Sentencia de 11 de noviembre de 2009 de esta Sección, Exp. 16835.

¹² Fls. 127-148

¹³ En la que se han garantizado los derechos de los deudores solidarios. La Corte Constitucional citó las siguientes sentencias, dictadas por esta Sección: de 14 de febrero de 1997, Exp. 7991; 4 de agosto de 2000, Exp. 10159; 25 de agosto de 2000, Exp. 10446; de 20 de abril de 2001, Exp. 11150, entre otras.

señalar el valor de sus respectivas cuotas hereditarias o legados. También es necesario precisar si ha operado el beneficio de inventario.

b. En el evento a que se refiere el literal b) del mismo artículo, debe establecerse quiénes son los socios de las sociedades disueltas por cuyas obligaciones, "hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación", opera la solidaridad legalmente prevista.

c. En el caso que regula el literal c) de la misma norma, debe establecerse cuál es la sociedad absorbente y cuál la cuantía de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida por las cuales la primera está llamada a responder en forma solidaria.

d. En cuanto al caso contemplado en el literal d) del artículo 793 del E.T., es menester determinar cuáles son las sociedades subordinadas de matrices domiciliadas en el exterior y sin domicilio en el país, y la forma en que aquellas responden solidariamente por las obligaciones de éstas, y entre sí si son varias las subordinadas.

e. En el caso del literal e) de la misma norma que se viene comentando, debe establecerse quiénes son los titulares del patrimonio autónomo, los asociados o los copartícipes y la forma en que participan en los entes colectivos sin personalidad jurídica.

f. En el caso del literal f) debe establecerse quiénes son los terceros que se han comprometido a garantizar las obligaciones tributarias del deudor, diferentes de las compañías de seguros (cuya responsabilidad por las obligaciones incumplidas de terceros se regula por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento).

g. En el caso del artículo 794, será necesario determinar quiénes son los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comunero, conforme a sus aportes, y el tiempo durante el cual hubieran poseído dicho aporte durante el período gravable, como lo señala la misma disposición en comento.

h. En el caso que regula el artículo 796 debe establecerse quiénes son los representantes legales de las entidades del sector público que no consignaron oportunamente el impuesto sobre las ventas causado a partir de diciembre 24 de 1986. La omisión de este deber también debe acreditarse con su intervención.

i. En el caso regulado por el artículo 797, debe determinarse quiénes son las varias personas beneficiarias conjuntas o alternas de títulos valores, y la proporción en la que responden por los impuestos correspondientes a los ingresos o valores patrimoniales respectivos." (la Sala subraya)

De lo transcrito se infiere a primera vista que las compañías de seguros estarían incluidas en el supuesto de hecho del literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario, porque se comprometen a pagar obligaciones del deudor. Sin embargo, tal como lo sostuvo el a quo, la sentencia de la Corte Constitucional aclara que la

norma se refiere a terceros diferentes a las aseguradoras porque su responsabilidad por las obligaciones que garantizan se rigen por normas especiales.

Por lo tanto, en este caso en particular no es posible tener en cuenta ese pronunciamiento de la Corte Constitucional para efectos de considerar que SURAMERICANA debió ser tenida como deudora solidaria y en ese entendido debió citarse a la actuación administrativa iniciada contra DIVIPACAS S.A., pues esto no se alegó en el proceso de determinación del tributo ni ahora en la demanda ni permite que se quiera reemplazar al contribuyente - DIVIPACAS S.A. - en su facultad de demandar en forma principal los actos que modificaron la declaración privada del IVA.

En virtud de lo anterior, procede el rechazo de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho por falta de legitimación en la causa por activa. En consecuencia, la Sala confirmará el auto apelado.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, por medio de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE:

CONFIRMAR el auto de 13 de septiembre de 2012, proferido por la Sección Cuarta, Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Cópiese, notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
BÁRCENAS
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA