

TITULO EJECUTIVO CONTRA GARANTE - Se compone de la garantía que ampara la obligación tributaria y del acto ejecutoriado que impone la sanción / EJECUTORIA DE ACTO DE DETERMINACION - Para que sirva de título ejecutivo su ejecutoria se debe verificar en los términos del artículo 829 del Estatuto Tributario / FALTA DE EJECUTORIA DE TITULO EJECUTIVO CONTRA GARANTE - Se configura cuando no se notifica al garante el acto que impone la sanción garantizada en la póliza / DEVOLUCION CON GARANTIA - El acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo es la resolución que declara improcedente la devolución y ordena el reintegro

3.1.- Según el demandante, la Dian vulneró su derecho de defensa, porque lo vinculó directamente al procedimiento de cobro coactivo mediante la notificación del mandamiento de pago y le impidió participar en el de determinación de la obligación ejecutada. Por su parte, la demandada considera que de acuerdo con la regulación del trámite coactivo, no estaba obligada a comunicar al garante las decisiones anteriores al mandamiento de pago, como quiera que esa obligación solo se predica respecto del contribuyente, responsable o agente retenedor. 3.2.- En esas condiciones, el debate se circunscribe a determinar cuál de estas dos tesis se ajusta a derecho, toda vez que las partes concuerdan en los supuestos fácticos que dan origen a la discusión: la falta de notificación de las resoluciones sanción a la compañía Confianza S.A., en calidad de garante de la obligación ejecutada. 3.3.- Al respecto, debe decirse, que para la Sala, el título ejecutivo oponible al garante de una obligación tributaria, se compone de la garantía o póliza que ampara dicha obligación, y el acto que impone la sanción, debidamente ejecutoriado. Así se desprende de lo dispuesto por el artículo 828 numeral 4º del E.T., según el cual: *“ARTICULO 828. TITULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo: (...) 4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas (...)”* (...) La ejecutoria del acto de determinación, que en este caso fueron las resoluciones mediante las cuales se impuso sanción por devolución improcedente con fraude, debe verificarse en los términos del artículo 829 ibídem. Esto supone, que el garante tenga la oportunidad de presentar los recursos que procedan contra el acto que sirva de fundamento al cobro coactivo y estos sean resueltos en forma definitiva. Por eso, si no se notifica el acto en que se hace efectiva la garantía, éste no cobra ejecutoria respecto del asegurador y por lo tanto, no puede hacer parte del título ejecutivo que pretende cobrarse por la vía coactiva. 3.4.- En síntesis, la consecuencia de la omisión en la notificación de las resoluciones sancionatorias, que deberían servir de fundamento al procedimiento de cobro coactivo, impide que se perfeccione el título ejecutivo en contra del garante. En ese sentido, se reitera la posición que al respecto ha sostenido la Sala en forma unánime [...] 3.5.- Entonces, es claro que cuando no se notifica al garante el acto que impone la sanción, asegurada en la correspondiente póliza, éste no se entiende ejecutoriado, y en consecuencia, no se configura título ejecutivo en su contra.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 828 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 829

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. Confianza S.A. expidió unas pólizas para garantizar las solicitudes de devolución de saldos a favor en el IVA del segundo y tercer bimestre de 1999 presentadas por el contribuyente Juan Paulo Benítez Henao. Con fundamento en el artículo 670 del E.T., la Administración Local de Impuestos

de Cúcuta sancionó a dicho contribuyente por fraude en la documentación aportada para la devolución y con base en esos actos libró mandamiento de pago contra Confianza por los valores en ellos liquidados. La aseguradora formuló excepciones contra el mandamiento, las cuales fueron rechazadas por la DIAN, decisión que esa entidad confirmó al resolver el recurso de reposición que Confianza interpuso. Se estudió la legalidad de los actos que negaron las excepciones contra el referido mandamiento de pago, concretamente para establecer si, en su condición de garante, Confianza debía o no ser notificada de los actos sancionatorios base del cobro coactivo. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Norte de Santander que anuló los actos acusados al concluir que no existía título ejecutivo para adelantar el cobro, toda vez que Confianza no fue notificada de los actos que impusieron la sanción asegurada en las pólizas, de modo que tales actos no se entendían ejecutoriados frente a ella y, por ende, no configuraban título ejecutivo en su contra. Al respecto la Sala precisó que para que el acto de determinación, fundamento del cobro coactivo, se entienda ejecutoriado frente al garante se le debe notificar con el fin de que pueda interponer los recursos procedentes contra el mismo y que estos se resuelvan en forma definitiva, conforme lo prevé el artículo 829 del Estatuto Tributario, pues, de lo contrario, la omisión en la notificación de tales actos impide que se perfeccione el título ejecutivo contra el garante. De otra parte, la Sala señaló que los efectos del acuerdo conciliatorio que Confianza celebró con la DIAN respecto de la sanción por devolución improcedente, acuerdo que la Sección aprobó en sentencia del 20 de noviembre de 2013, no cobijó la sanción por devolución con uso de medios fraudulentos objeto del proceso administrativo de cobro coactivo en el que se expidieron los actos cuya legalidad se demandó en este proceso. Lo anterior, porque la conciliación solo recayó sobre la sanción por devolución improcedente (correspondiente a los intereses moratorios aumentados en un 50% sobre la suma indebidamente devuelta) que es independiente y diferente de la sanción por utilización de medios fraudulentos, correspondiente al 500% del monto improcedentemente devuelto.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la ejecutoria del título ejecutivo como requisito que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de junio de 2011, Exp. 08001-23-31-000-1998-90155-01(17374), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 20 de junio de 2013, Exp. 08001-2331-000-1998-00138-01(19354), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E) y 29 de octubre de 2014, Exp. 080012331000199800136 01(19223), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

SANCION POR DEVOLUCION O COMPENSACION IMPROCEDENTE - Se origina en la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución o compensación del saldo a favor liquidado en las declaraciones tributarias / SANCION POR DEVOLUCION DE SALDO A FAVOR MEDIANTE FRAUDE - Tiene origen en la improcedencia de la devolución de saldos a favor, pero en ella media la actuación dolosa que determinó la solicitud / SANCION POR DEVOLUCION O COMPENSACION IMPROCEDENTE Y SANCION POR DEVOLUCION MEDIANTE FRAUDE - Aunque tienen el mismo origen se trata de sanciones diferentes e independientes / SANCION POR DEVOLUCION MEDIANTE FRAUDE - Sanciona un hecho fraudulento

2.2.- El artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que si la Administración Tributaria, dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor que fue objeto de devolución o compensación, el contribuyente o responsable del tributo deberá reintegrar las sumas devueltas o

compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%), porque su aceptación no constituye un reconocimiento definitivo a su favor. **Adicionalmente**, si la devolución se obtuvo mediante la presentación de documentos falsos o cualquier otro medio constitutivo de fraude, la administración puede imponer una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente. 2.3.- Ambas sanciones, tienen origen en la **improcedencia** de la devolución y/o compensación de un saldo a favor. Sin embargo, la sanción por fraude tiene un fundamento adicional: la actuación dolosa del contribuyente que presenta documentos falsos o ejerce medios fraudulentos en su solicitud. Así, mientras la primera puede considerarse de naturaleza objetiva, en la medida en que no hace calificación alguna de la conducta del contribuyente, la segunda se refiere a la condición dolosa que determinó la solicitud. En ese orden de ideas, comparten un fundamento común: la inexistencia del derecho a que se devolviera o compensara un saldo en las declaraciones tributarias, pero tienen naturalezas diversas, y son independientes. 2.4.- Esa independencia, resulta clara si se analiza la redacción del artículo 670 ib. (inciso 5º), que después de referirse a la sanción principal (la correspondiente a los intereses), aclara que, *“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”*. No se trata, por lo tanto, de la misma sanción que procede en forma automática por la constatación de que no se tiene derecho al dinero devuelto, ya sea total o parcialmente, sino de una medida adicional, que sanciona un hecho fraudulento.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

ACUERDO CONCILIATORIO - Alcance / ACUERDO CONCILIATORIO -Efectos / SANCION POR DEVOLUCION DE SALDO A FAVOR MEDIANTE FRAUDE - Tiene carácter adicional frente a la sanción por devolución o compensación improcedente

2.5.- Mediante la Ley 1607 de 2012, se autorizó a la administración tributaria para celebrar acuerdos conciliatorios con los contribuyentes, responsables, agentes retenedores e incluso deudores solidarios, respecto de las obligaciones tributarias que fueran objeto de un proceso judicial, en el que no se hubiere dictado sentencia. En los términos de dicha norma, la conciliación podía versar sobre el total de las sanciones e intereses, según el caso, discutidos en procesos contra liquidaciones oficiales, siempre y cuando el contribuyente o responsable pagara o suscribiera acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo aduanero. 2.6.- La medida fue reglamentada por el Decreto 699 de 2013, que en su artículo 10 estableció: **“Artículo 10. Determinación de los valores a conciliar y transar.** *El valor objeto de conciliación o terminación por mutuo acuerdo, se determinará de la siguiente manera. 3. En las resoluciones que imponen sanciones por devolución improcedente o las resoluciones que fallan los respectivos recursos de reconsideración, se podrá conciliar o transar el valor total de los intereses de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, siempre y cuando el contribuyente, agente de retención o responsable de los impuestos nacionales, reintegre el ciento por ciento (100%) de la suma devuelta o compensada indebidamente y pague o suscriba acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto determinado en la liquidación oficial de revisión en discusión, según el caso”* (...) 2.7.- En el asunto objeto de estudio, se demandan los actos que resolvieron las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago que se libró con base en las Resoluciones Nos. 900009 y 900010 de 2001, que impusieron al contribuyente Juan Paulo Benítez Henao una

sanción correspondiente al 500% del monto devuelto en forma improcedente, por valerse de medios fraudulentos a fin de obtener la devolución de un saldo en el impuesto a las ventas por los bimestres 2 y 3 de 1999. En forma paralela a este proceso, Confianza S.A. adelantó una acción de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de las Resoluciones Nos. 070642002000044 y 070642002000030 de 2002, mediante las cuales se impuso sanción por devolución improcedente, ésta, correspondiente a los intereses moratorios incrementados en un 50%, los cuales se calculan sobre la suma indebidamente devuelta. 2.8.- Las anteriores resoluciones, con los respectivos actos que resolvieron los recursos de reconsideración, fueron objeto de un acuerdo conciliatorio celebrado entre Confianza S.A. y la Dian [...] En la certificación otorgada por el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Dian, se precisó frente a la fórmula conciliatoria, que ésta consistía en *“conciliar los efectos económicos”* de las resoluciones sanción Nos. 070642002000030 y N° 070642002000044. 2.9.- El acuerdo fue aprobado por la Sala en sentencia del 20 de noviembre de 2013, por cumplir con los requisitos previstos en el artículo 147 de la Ley 1607 y su decreto reglamentario. 2.10.- Como puede verse, en ese acuerdo, las partes únicamente transigieron la sanción por devolución improcedente a que se refiere el inciso 2º del artículo 670 del E.T., que ascendía a un total de \$1.903.211.000. No fue objeto de conciliación, el valor determinado en las liquidaciones oficiales de revisión, en las que se modificó el saldo a favor por IVA de los bimestres 2 y 3 de 1999. No obstante, se garantizó su pago, estableciéndolo como condición para la procedencia de la conciliación de la sanción. Tampoco se transigió nada en relación con la sanción por utilización de medios fraudulentos. 2.11.- Ahora bien, no es objeto de discusión, la distinción entre las sanciones a que se ha venido refiriendo la Sección, y la naturaleza de *“adicional”* que tiene la sanción por el uso de medios fraudulentos. Así mismo, no queda duda de que frente a esta última, no existe acuerdo conciliatorio, y que, por lo tanto, aún produce efectos. A esa conclusión se llega, después de aclarar, que en este caso, el fundamento de la sanción, es decir, la Liquidación Oficial de Revisión en que se determinó que el contribuyente había cometido fraude para obtener la devolución indebida, no desapareció, pues éste no fue transigido. De esa manera, bajo el axioma del Derecho según el cual, *“lo accesorio corre la suerte de lo principal”*, es claro que la sanción objeto de este proceso, no sufre los efectos del acuerdo conciliatorio a que se refiere el demandante, porque ese convenio se pactó en relación con una sanción independiente (la de los intereses aumentados en un 50%) y **no frente al desconocimiento del saldo a favor por la administración y el hallazgo atinente al fraude, que son la fuente directa de aquella.** 2.12.- En síntesis, la Sala considera que los efectos del acuerdo conciliatorio celebrado sobre las resoluciones Nos. 070642002000030 y N° 070642002000044, no se extienden a la sanción que se analiza en este proceso, pues se trata de una medida independiente (la sanción correspondiente al 500% del monto devuelto en forma improcedente, por el uso de medios fraudulentos).

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 / DECRETO 699 DE 2013 – ARTICULO 10 NUMERAL 3

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., doce (12) de marzo de dos mil quince (2015)

Radicación número: 54001-23-31-000-2006-00750-01(20108)

Actor: COMPAÑIA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A.-CONFIANZA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 28 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que concedió las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. Confianza, expidió las Pólizas de Garantía No. CDL-01-24-0898318 de junio 8 de 1999 y CDL 01-19-0996290 de agosto 4 de 1999, como garantes de las solicitudes de devolución de saldos a favor en el impuesto sobre las ventas del segundo y tercer bimestre de 1999, respectivamente, presentadas por el contribuyente Juan Paulo Benítez Nieto.

La Administración Local de Impuestos Nacionales de Cúcuta, mediante las Resoluciones No. 90009 y 90010 de 2001, impuso sanción por fraude en la documentación aportada para devolución de tributos, consagrada en el artículo 670 del E.T.

El 16 de agosto de 2005, la demandada libró mandamiento de pago respecto de los valores liquidados en dichas resoluciones; es decir, que éstas sirvieron de títulos ejecutivos al procedimiento de cobro coactivo.

La demandante presentó escrito de excepciones al mandamiento de pago, pero estas fueron rechazadas mediante la Resolución No. 312-004 de octubre 20 de 2005.

Inconforme con esta decisión, Confianza S.A. interpuso recurso de reposición, que fue resuelto desfavorablemente por la Resolución No. 311-003 de diciembre 15 de 2005.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“2.2. Se declaren nulas la Resolución No. 312-004 de octubre 20 de 2005, mediante la cual la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cúcuta de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales decidió las excepciones propuestas por la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA en contra del Mandamiento de Pago No. 900136 del 16 de agosto de 2005, así como la Resolución No. 311-003 del 15 de Diciembre de 2005, por medio de la cual dicha Administración desató el recurso de reposición interpuesto en contra de la Resolución que desató las excepciones, correspondiente al Impuesto sobre las Ventas del 2º y 3º bimestres de 1999.

2.3. Que para restablecer el derecho esa H. Corporación declare que no existe obligación de pagar la sanción impuesta en los actos acusados y que la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA no es solidaria responsable por dicho pago con el contribuyente JUAN PAULO BENÍTEZ NIETO por (sic) período gravable indicado.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

La parte actora citó como normas violadas, los artículos: 29 de la Constitución Política, 565, 569, 670, 817, 825, 826, 828 numeral 4º, 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, 1055, 1074, 1079 y 1081 del Código de Comercio, y 47 y 48 del Código Contencioso Administrativo.

En el concepto de la violación expuso, que en su calidad de garante de la obligación ejecutada en el mandamiento de pago, debió vincularse al procedimiento de determinación de dicha obligación, mediante la notificación de las resoluciones que impusieron la sanción por devolución improcedente con utilización de medios fraudulentos. Como no se hizo así, la administración vulneró su derecho al debido proceso, al impedirle ejercer la defensa de sus intereses a tiempo.

Esa irregularidad,-señala-, impide la configuración de un título ejecutivo válido, pues así lo ha establecido la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, al indicar que la vinculación del garante no puede hacerse mediante el mandamiento de pago, toda vez que en esa instancia, ya la obligación se ha declarado o constituido; y el afectado no tuvo oportunidad de oponerse a dicha decisión.

Además, ya que de acuerdo con el artículo 828-4 del E.T., el título ejecutivo se compone de las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación, a partir de la ejecutoria del acto que declare la existencia de la obligación garantizada, y en vista de que en este caso las resoluciones sanción no fueron notificadas a la demandante y ésta no pudo interponer los recursos de sede administrativa, éstas no se encuentran ejecutoriadas y por lo tanto, no se configuró el título ejecutivo.

Sobre la notificación de las resoluciones sanción, aclaró, que aunque a una abogada empleada de la compañía, le fueron entregadas unas copias de tales decisiones, lo cierto es que con ello no se satisfizo el deber de notificar, pues ésta no actuaba como apoderada o representante legal de la actora, ni se indicó en dicho acto la posibilidad de ejercer recurso alguno contra aquellas.

De otra parte, manifestó, que de conformidad con el artículo 1055 del Código de Comercio, el dolo y la culpa grave son riesgos inasegurables, de manera que, si la sanción por fraude tiene un carácter doloso, su cumplimiento no está amparado por las pólizas otorgadas por Confianza S.A. al señor Juan Paulo Benítez Nieto.

En todo caso, la acción derivada del contrato de seguros ya prescribió, debido a que transcurrió un término superior a los dos años a que alude el artículo 1081 del Código de Comercio, los cuales se computan a partir del momento en que la administración tuvo conocimiento de la ocurrencia del siniestro, que en este caso es la formulación del pliego de cargos.

Finalmente aduce, que el funcionario que expidió el mandamiento de pago, no era competente para ello, pues esa facultad radica en el Subdirector de Recaudo de la Dian, los administradores de impuestos y los jefes de las dependencias de cobranzas y recaudaciones de impuestos nacionales a quienes se les deleguen estas funciones. En ese orden de ideas, ya que el mandamiento de pago fue

suscrito por el Profesional de Ingresos Públicos II 31-21, se concluye, que éste no estaba facultado para expedir dicho acto.

4. Oposición

La Dian contestó la demanda. Manifestó en su defensa, los argumentos que a continuación se sintetizan:

1.- No se vulneró el debido proceso de la demandante, porque ésta pudo ejercer su derecho de defensa, mediante la presentación de las excepciones al mandamiento de pago y el recurso de reposición contra el acto que decidió sobre las excepciones.

2.- La inexistencia, y subsidiariamente, la falta de ejecutoria del título ejecutivo, no deben ser motivo de discusión en este proceso, pues aquí se debate la legalidad de los actos que decidieron las excepciones contra el mandamiento de pago; luego no es procedente "*entrar a discutir*" aquellas actuaciones.

En todo caso, es claro que la administración no estaba obligada a notificar a la actora los actos que antecedieron al mandamiento de pago, pues la obligatoriedad de la notificación de estos actos, se predica respecto del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante; y no frente al garante.

3.- La póliza otorgada por la aseguradora no hizo distinciones sobre la naturaleza de las eventuales sanciones amparadas, pues en su objeto se estableció que se expedía para garantizar el cumplimiento del artículo 670 y 860 del E. T., entre otros. De manera, pues, que en esta instancia no puede pretender limitar los alcances del seguro, más si se tiene en cuenta que ambas sanciones (la correspondiente al pago de intereses moratorios aumentados en un 50% y la del 500% sobre el valor indebidamente devuelto, que es la que corresponde por la utilización de medios fraudulentos), tienen origen en un mismo hecho; luego, son inescindibles.

4.- La vinculación del garante al procedimiento de cobro coactivo se realizó mediante el mandamiento de pago, por eso, la mención a una supuesta notificación de las resoluciones sanción a una abogada que no actuaba como

apoderada o representante legal de la aseguradora, “no vicia la actuación” administrativa, pues en todo caso, lo importante es que sí se efectuó la notificación.

5.- La prescripción de la acción de cobro en el caso concreto, se contaba a partir de la ejecutoria de las resoluciones sancionatorias, es decir, el 17 de septiembre y el 01 de octubre de 2001, y no desde la formulación del pliego de cargos, como lo sostiene el demandante. Ese plazo, fue interrumpido el 5 de septiembre de 2005, con la notificación del mandamiento de pago; luego, es claro que la administración ejerció su facultad dentro del término legal otorgado para ello.

6.- El funcionario que expidió el mandamiento de pago había sido delegado por el Administrador Local de Impuestos Nacionales de Cúcuta, mediante Resolución No. 005 de junio 3 de 2005, para conocer y adelantar los procesos de cobro coactivo que se tramitaran en la División de Cobranzas. En consecuencia, aquel era competente para proferir dicho acto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante sentencia de septiembre 28 de 2012, accedió a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

1.- La administración omitió notificar a la actora las resoluciones No. 900009 y 900010, mediante las cuales impuso sanción por devolución improcedente con utilización de medios fraudulentos, al contribuyente Juan Paulo Benítez Nieto, que componen el título ejecutivo que pretende cobrarse en el mandamiento de pago No. 900136.

En esas condiciones, la falta de notificación al garante conduce a que dicho título ejecutivo no se configure en debida forma.

En consecuencia, declaró probada la excepción de falta de título ejecutivo y ordenó el cese del proceso de cobro coactivo en contra de la aseguradora Confianza S.A., por las obligaciones garantizadas en las Pólizas de Garantía No. CDL-01-24-0898318 y CDL 01-19-0996290, con sus respectivas modificaciones.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpone recurso de apelación, en el que expone como motivos de su inconformidad:

1.-De acuerdo con los artículos 565 y 821 del E.T., la vinculación del garante al procedimiento de cobro coactivo, se hace mediante la notificación del mandamiento de pago.

2.- La interpretación que hizo la Corte Constitucional del artículo 828-1 del E.T., en el sentido de que los deudores solidarios deben ser vinculados al procedimiento de determinación del tributo, y no directamente al de cobro coactivo, se aplica a aquellas situaciones que se consoliden a partir de la ejecutoria de dicha decisión, pues es claro que los efectos de las sentencias de la Corte son hacia el futuro.

Así, como quiera que las resoluciones sanción, en este caso, fueron proferidas antes de dicho pronunciamiento, no pueden aplicarse las consideraciones de la Corte.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada, en similar sentido, ratificó los planteamientos formulados en la apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público conceptuó en el sentido de que se confirmara la sentencia de primera instancia, con los siguientes planteamientos:

“...al omitir la Administración la notificación de los actos sancionatorios a la aseguradora, negó la oportunidad a la demandante de vincularse al proceso sancionatorio para ejercer su derecho de defensa y evitó que se integrara en debida forma el título ejecutivo¹”

¹ Fl. 173 cuaderno principal.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar, si los actos administrativos demandados, que rechazaron las excepciones propuestas por Confianza S.A. contra el Mandamiento de Pago No. 900136, en el que se ejecuta la sanción por devolución improcedente con utilización de medios fraudulentos o con documentos falsos, son ajustados a derecho.

Antes de abordar el análisis que dicho problema jurídico supone, es necesario analizar los efectos del acuerdo conciliatorio celebrado entre las partes en el proceso con radicado No. 54001233100020040048001, acumulado con el No. 54001233100020040048101, aprobado mediante sentencia del 20 de noviembre de 2013², en el que se decidió conciliar el valor de los intereses moratorios aumentados en un 50%, correspondientes a la sanción por devolución improcedente, previa devolución del dinero indebidamente devuelto al contribuyente³.

Con tal finalidad, mediante el Auto de 05 de noviembre de 2014⁴, se ordenó la remisión del proceso en que se impartió aprobación al referido acuerdo, que fue recibido e integrado al expediente, como consta en el Oficio No. BH-154 de enero 19 de 2015⁵.

2. Efectos de la conciliación celebrada entre las partes respecto de la sanción por devolución improcedente sobre la sanción adicional del 500%, por la utilización de mecanismos fraudulentos o documentos falsos.

² C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Este hecho fue informado por el demandante mediante oficio radicado en esta Corporación el 04 de septiembre de 2014 y será analizado por tratarse de un hecho que puede modificar o extinguir la obligación contenida en los actos demandados en este proceso.

⁴ Fl. 179 del cuaderno principal.

⁵ Fl. 181.

2.1.- La administración impuso la sanción por devolución improcedente correspondiente a los intereses moratorios aumentados en un 50%, mediante las Resoluciones No. 070642002000030 y 070642002000044, ambas de 2002.

La actora demandó dichos actos administrativos en acción de nulidad y restablecimiento del derecho⁶. Antes de que se decidiera sobre la legalidad de los actos en mención, Confianza S.A. presentó una solicitud ante la Dian, a fin de que se conciliaran los valores correspondientes a las sanciones por devolución improcedente, y la del 500% por utilización de medios fraudulentos⁷.

El Comité Especial de Conciliación y Defensa Judicial de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, aceptó la propuesta, pero sólo en lo atinente a la sanción de los intereses aumentados en un 50%, y así quedó establecido en el acuerdo conciliatorio, que solo versó sobre esta última⁸.

Mediante sentencia del 20 de noviembre de 2013, la Sección Cuarta del Consejo de Estado aprobó el Acuerdo Conciliatorio⁹.

El demandante solicitó que se tuviera en cuenta la anterior providencia, pues considera que la obligación exigida en los actos demandados en este proceso, se extinguió, por efecto de la conciliación que se aprobó en aquella sentencia¹⁰.

2.2.- El artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que si la Administración Tributaria, dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor que fue objeto de devolución o compensación, el contribuyente o responsable del tributo deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%), porque su aceptación no constituye un reconocimiento definitivo a su favor.

⁶ Dichos procesos judiciales fueron acumulados por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

⁷ Fl.159 cuaderno principal del proceso No. 54001233100020040048000, acumulado con el No. 54001233100020040048100. La solicitud fue hecha en los siguientes términos: "Se concilie los procesos contencioso-administrativos de nulidad y restablecimiento del derecho, con los siguientes radicados:

1).Procesos acumulados Nos....

2).Proceso No. 54-001-23-31-000-2006-00750-01...en contra del Mandamiento de pago proferido a Confianza S.A....cuya base fueron las Resoluciones...mediante las cuales se impuso sanción...del 500% por utilización de medios fraudulentos para lograr la devolución impuesto sobre las ventas periodos 2º y 3º del año gravable 1999"

⁸ Al respecto, ver fls. 199 a 201 cuaderno principal, del proceso 19809, acumulado con el 2004-00481.

⁹ Ver fls. 211 a 221 del proceso ibídem.

¹⁰ Fls. 176 a 178. Cuaderno principal.

Adicionalmente, si la devolución se obtuvo mediante la presentación de documentos falsos o cualquier otro medio constitutivo de fraude, la administración puede imponer una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

2.3.- Ambas sanciones, tienen origen en la **improcedencia** de la devolución y/o compensación de un saldo a favor. Sin embargo, la sanción por fraude tiene un fundamento adicional: la actuación dolosa del contribuyente que presenta documentos falsos o ejerce medios fraudulentos en su solicitud.

Así, mientras la primera puede considerarse de naturaleza objetiva, en la medida en que no hace calificación alguna de la conducta del contribuyente, la segunda se refiere a la condición dolosa que determinó la solicitud.

En ese orden de ideas, comparten un fundamento común: la inexistencia del derecho a que se devolviera o compensara un saldo en las declaraciones tributarias, pero tienen naturalezas diversas, y son independientes.

2.4.- Esa independencia, resulta clara si se analiza la redacción del artículo 670 ib. (inciso 5º), que después de referirse a la sanción principal (la correspondiente a los intereses), aclara que, *“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.”*

No se trata, por lo tanto, de la misma sanción que procede en forma automática por la constatación de que no se tiene derecho al dinero devuelto, ya sea total o parcialmente, sino de una medida adicional, que sanciona un hecho fraudulento.

2.5.- Mediante la Ley 1607 de 2012, se autorizó a la administración tributaria para celebrar acuerdos conciliatorios con los contribuyentes, responsables, agentes retenedores e incluso deudores solidarios, respecto de las obligaciones tributarias que fueran objeto de un proceso judicial, en el que no se hubiere dictado sentencia.

En los términos de dicha norma, la conciliación podía versar sobre el total de las sanciones e intereses, según el caso, discutidos en procesos contra liquidaciones oficiales, siempre y cuando el contribuyente o responsable pagara o suscribiera acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo aduanero.

2.6.- La medida fue reglamentada por el Decreto 699 de 2013, que en su artículo 10 estableció:

“Artículo 10. Determinación de los valores a conciliar y transar. El valor objeto de conciliación o terminación por mutuo acuerdo, se determinará de la siguiente manera.

3. En las resoluciones que imponen sanciones por devolución improcedente o las resoluciones que fallan los respectivos recursos de reconsideración, se podrá conciliar o transar el valor total de los intereses de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, siempre y cuando el contribuyente, agente de retención o responsable de los impuestos nacionales, reintegre el ciento por ciento (100%) de la suma devuelta o compensada indebidamente y pague o suscriba acuerdo de pago por el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto determinado en la liquidación oficial de revisión en discusión, según el caso.” (Subrayas fuera del texto).

2.7.- En el asunto objeto de estudio, se demandan los actos que resolvieron las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago que se libró con base en las Resoluciones Nos. 900009 y 900010 de 2001, que impusieron al contribuyente Juan Paulo Benítez Henao una sanción correspondiente al 500% del monto devuelto en forma improcedente, por valerse de medios fraudulentos a fin de obtener la devolución de un saldo en el impuesto a las ventas por los bimestres 2 y 3 de 1999.

En forma paralela a este proceso, Confianza S.A. adelantó una acción de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de las Resoluciones Nos. 070642002000044 y 070642002000030 de 2002, mediante las cuales se impuso sanción por devolución improcedente, ésta, correspondiente a los intereses moratorios incrementados en un 50%, los cuales se calculan sobre la suma indebidamente devuelta.

2.8.- Las anteriores resoluciones, con los respectivos actos que resolvieron los recursos de reconsideración, fueron objeto de un acuerdo conciliatorio celebrado entre Confianza S.A. y la Dian.

El acuerdo se hizo en el marco de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto Reglamentario 699 de 2013, en los siguientes términos¹¹:

ASUNTO A CONCILIAR		
Número de acto a conciliar (incluyendo todos los dígitos)	Resolución Sanción por devolución improcedente Nº 070642002000030 del 2002/10/25 Nº 070642002000044 del 2002/10/25 Actos que resuelven el recurso de reconsideración: Resolución Nº 070662003000002 del 2003/10/27 Resolución Nº 070662003000003 del 2003/10/27	
Valor pagado de impuesto o tributo aduanero en discusión	\$183.760.000 \$184.467.000	
(...)		
Valor a conciliar	Sanción actualizada	0
	intereses	\$636.204.000 \$632.603.000
	Interés 50%	\$318.102.000 \$316.302.000
VALOR TOTAL A CONCILIAR		\$1.903.211.000

En la certificación otorgada por el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Dian, se precisó frente a la fórmula conciliatoria, que ésta consistía en “*conciliar los efectos económicos*”¹² de las resoluciones sanción Nos. 070642002000030 y Nº 070642002000044.

2.9.- El acuerdo fue aprobado por la Sala en sentencia del 20 de noviembre de 2013¹³, por cumplir con los requisitos previstos en el artículo 147 de la Ley 1607 y su decreto reglamentario.

2.10.- Como puede verse, en ese acuerdo, las partes únicamente transigieron la sanción por devolución improcedente a que se refiere el inciso 2º del artículo 670 del E.T., que ascendía a un total de \$1.903.211.000.

¹¹ Fls. 199 a 201 cuaderno principal, del proceso 19809, acumulado con el 2004-00481.

¹² Fl. 202 cuaderno principal, del proceso 19809, acumulado con el 2004-00481.

¹³ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

No fue objeto de conciliación, el valor determinado en las liquidaciones oficiales de revisión, en las que se modificó el saldo a favor por IVA de los bimestres 2 y 3 de 1999. No obstante, se garantizó su pago, estableciéndolo como condición para la procedencia de la conciliación de la sanción.

Tampoco se transigió nada en relación con la sanción por utilización de medios fraudulentos.

2.11.- Ahora bien, no es objeto de discusión, la distinción entre las sanciones a que se ha venido refiriendo la Sección, y la naturaleza de “adicional” que tiene la sanción por el uso de medios fraudulentos. Así mismo, no queda duda de que frente a esta última, no existe acuerdo conciliatorio, y que, por lo tanto, aún produce efectos.

A esa conclusión se llega, después de aclarar, que en este caso, el fundamento de la sanción, es decir, la Liquidación Oficial de Revisión en que se determinó que el contribuyente había cometido fraude para obtener la devolución indebida, no desapareció, pues éste no fue transigido.

De esa manera, bajo el axioma del Derecho según el cual, *“lo accesorio corre la suerte de lo principal”*, es claro que la sanción objeto de este proceso, no sufre los efectos del acuerdo conciliatorio a que se refiere el demandante, porque ese convenio se pactó en relación con una sanción independiente (la de los intereses aumentados en un 50%) y **no frente al desconocimiento del saldo a favor por la administración y el hallazgo atinente al fraude, que son la fuente directa de aquella.**

2.12.- En síntesis, la Sala considera que los efectos del acuerdo conciliatorio celebrado sobre las resoluciones Nos. 070642002000030 y N° 070642002000044, no se extienden a la sanción que se analiza en este proceso, pues se trata de una medida independiente (la sanción correspondiente al 500% del monto devuelto en forma improcedente, por el uso de medios fraudulentos).

3.- Inexistencia de título ejecutivo por falta de notificación al garante de las obligaciones ejecutadas.

3.1.- Según el demandante¹⁴, la Dian vulneró su derecho de defensa, porque lo vinculó directamente al procedimiento de cobro coactivo mediante la notificación del mandamiento de pago y le impidió participar en el de determinación de la obligación ejecutada.

Por su parte, la demandada considera que de acuerdo con la regulación del trámite coactivo, no estaba obligada a comunicar al garante las decisiones anteriores al mandamiento de pago, como quiera que esa obligación solo se predica respecto del contribuyente, responsable o agente retenedor.

3.2.- En esas condiciones, el debate se circunscribe a determinar cuál de estas dos tesis se ajusta a derecho, toda vez que las partes concuerdan en los supuestos fácticos que dan origen a la discusión: la falta de notificación de las resoluciones sanción a la compañía Confianza S.A., en calidad de garante de la obligación ejecutada.

3.3.- Al respecto, debe decirse, que para la Sala, el título ejecutivo oponible al garante de una obligación tributaria, se compone de la garantía o póliza que ampara dicha obligación, y el acto que impone la sanción, debidamente ejecutoriado.

Así se desprende de lo dispuesto por el artículo 828 numeral 4º del E.T., según el cual:

“ARTICULO 828. TITULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo:

(...)

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

(...)” (Subrayas fuera del texto).

La ejecutoria del acto de determinación, que en este caso fueron las resoluciones mediante las cuales se impuso sanción por devolución improcedente con fraude, debe verificarse en los términos del artículo 829 ibídem. Esto supone, que el garante tenga la oportunidad de presentar los recursos que procedan contra el acto que sirva de fundamento al cobro coactivo y estos sean resueltos en forma definitiva.

¹⁴ En tesis que fue reiterada por el Tribunal en la sentencia de primera instancia.

Por eso, si no se notifica el acto en que se hace efectiva la garantía, éste no cobra ejecutoria respecto del asegurador y por lo tanto, no puede hacer parte del título ejecutivo que pretende cobrarse por la vía coactiva.

3.4.- En síntesis, la consecuencia de la omisión en la notificación de las resoluciones sancionatorias, que deberían servir de fundamento al procedimiento de cobro coactivo, impide que se perfeccione el título ejecutivo en contra del garante.

En ese sentido, se reitera la posición que al respecto ha sostenido la Sala en forma unánime. En sentencia del 2011, se señaló:

“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 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.¹⁵

¹⁵ El artículo 829 del Estatuto Tributario prevé que los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados cuando contra ellos no procede recurso alguno, cuando se vence el término para interponer los mismos y no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma, cuando se renuncia expresamente o se desista de los mismos y cuando los interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva.

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 pago¹⁶."

3.5.- Entonces, es claro que cuando no se notifica al garante el acto que impone la sanción, asegurada en la correspondiente póliza, éste no se entiende ejecutoriado, y en consecuencia, no se configura título ejecutivo en su contra.

3.6.- Habida cuenta de que se concluyó que no hay título ejecutivo para adelantar un cobro coactivo, la Sala se releva del análisis del cargo expuesto en la apelación sobre la interpretación del artículo 828-1 del E.T.

3.7.- Así las cosas, se confirmará la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos que decidieron las excepciones contra el referido mandamiento de pago y ordenó el cese del cobro coactivo iniciado con dicho acto.

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,

F A L L A

1.- CONFIRMAR la sentencia de 28 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2.- RECONOCER personería para actuar a la abogada Clara Inés González Ramírez, como apoderada judicial de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder conferido, que obra en los folios 151 del expediente.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

¹⁶ Sentencia de trece (13) de junio de dos mil once (2011), Radicación número: 08001-23-31-000-1998-90155-01(17374). C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En el mismo sentido, ver las sentencias dictadas en los procesos con No. Exp. 19354 y 19223.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ