

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., tres (3) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho –
excepciones en cobro coactivo
Radicación: 41001-23-31-000-2006-00276-01 (21376)
Demandante: Gabina Arias Prieto
Demandado: UAE DIAN

Temas: Cobro coactivo – derecho del deudor solidario de
controvertir los títulos ejecutivos.

SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 21 de julio de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- La señora Gabina Arias Prieto fue asociada de la Precooperativa Comercializadora de Productos Ltda., con domicilio social en Neiva.

1.2.- El 15 de febrero de 2001 la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva expidió liquidación de revisión por la declaración de renta de la Precooperativa del año 1997¹, y el 21 de febrero de 2002 la sancionó por no presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable 1998.

¹ De conformidad con los documentos que obran en los folios 53 a 68, la Precooperativa de Comercialización de Productos Agrícolas Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1997, la que fue modificada por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Neiva mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 130642001000073 que fijó un saldo a pagar de \$15.017.904.000.

1.3.- Los actos administrativos de liquidación de revisión y de sanción por no declarar nunca le fueron notificados a la señora Arias Prieto.

1.4.- Con fundamento en la liquidación de revisión y la resolución sanción, la DIAN inició cobro coactivo a la Precooperativa a fin de conseguir el pago de los impuestos de renta y sanciones determinadas para los años 1997 y 1998.

De manera simultánea, el 28 de noviembre de 2005, la División Cobranzas de la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva libró el mandamiento de pago No. 900168 a favor de la Nación y en contra de la señora Gabina Arias Prieto, en su calidad de deudora solidaria de Precooperativa de Comercialización de Productos Agrícolas Ltda., por la suma de \$481.343.083².

1.5.- La demandante presentó excepciones contra el mandamiento de pago, relacionadas con: (i) la falta de título ejecutivo e ineficacia jurídica del mandamiento de pago y, (ii) la prescripción de la acción de cobro. Estas excepciones se resolvieron desfavorablemente mediante la Resolución No. 900664 de 27 de diciembre de 2005³.

1.6.- La Administración de Impuestos tampoco decretó la prueba solicitada en el escrito de excepciones que estaba encaminada a demostrar que a la señora Arias Prieto no se le notificaron los actos administrativos que constituían el título ejecutivo.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes⁴:

"... se dejen sin efecto, revoquen, anulen los siguientes actos administrativos: La resolución 900664 del 28 (sic) de diciembre de 2005 proferida por la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos Nacionales de Neiva mediante la cual resolvieron las excepciones dentro del proceso coactivo-administrativo promovido por dicha Administración en contra de mi cliente para obtener el pago de una suma de dinero, como deudor solidario de la "Precooperativa Comercializadora de Productos Agrícolas Ltda. Nit. 800.167.446". Al dejar sin efecto dichos actos, se declararan probadas las excepciones propuestas con las consecuencias procesales pertinentes y se condenará en costas y perjuicios a la parte demandada".

² Fl. 50-52.

³ Fls 11-17

⁴ Fl. 1.

3. Normas violadas

En la demanda se citaron como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 313, 488 y 489 del Código de Procedimiento Civil, por falta de aplicación, 794 del Estatuto Tributario, por falta de aplicación analógica, y 795-1 y 828-1 ibídem por interpretación errónea.

4. Concepto de la violación

4.1. Vulneración de los derechos al debido proceso y de contradicción por omisión en la notificación de los actos que dieron origen al mandamiento de pago

Se manifiesta en la demanda que a la señora Gabina Arias Prieto no se le practicó una liquidación oficial en la que se le haya determinado impuestos y sanciones como las que indica el título ejecutivo que sirvió de base para proferir el mandamiento ejecutivo, ni le fueron notificados los actos que conforman el título ejecutivo que pretende cobrar la Administración de Impuestos Nacionales.

Esas circunstancias permiten afirmar que hubo vulneración de los derechos al debido proceso y de defensa de la demandante, en tanto no se le brindó oportunidad de controvertir los argumentos de la Administración de Impuestos para proferir los actos que conforman el título ejecutivo, ni su cobro o exigibilidad frente a ella como persona natural.

Además, se cuestiona que la Administración de Impuestos no haya dado cumplimiento al procedimiento dispuesto en el artículo 795-1 del Estatuto Tributario que impone que simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones se notifique el pliego de cargos a los deudores solidarios, concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Sólo agotado este procedimiento podía la Administración de impuestos hacer efectivo el pago por parte del supuesto deudor solidario.

No es dable, se concluye, que la Administración de Impuestos se escude en lo dispuesto por el artículo 821-1 del Estatuto Tributario, toda vez que este artículo se refiere únicamente a la vinculación de los deudores solidarios al proceso ejecutivo, lo que no obsta para que en el proceso de determinación se dé cumplimiento al artículo 795-1 ibídem.

4.2. Falta de claridad del título ejecutivo

Se afirma en la demanda que el título ejecutivo que originó el mandamiento de pago que se cuestiona no es claro en relación con el monto o cuantía que se le está exigiendo a la demandante, *"toda vez que, partiendo de la liquidación de revisión y de la resolución sanción por no declarar la cuantía total es de \$20.153.994.000,00, en tanto que la primera parte del mandamiento de pago señala \$30.138.920.000,00. Igual sucede al determinarle el valor a pagar en \$481.343.083,00"*.

En ese sentido, se manifiesta, no es clara la forma en la que la Administración de Impuestos determinó el valor a cargo de la señora Arias Prieto, más cuando el artículo 794 del Estatuto Tributario señala que el valor a cargo del deudor solidario se debe establecer a prorrata de sus cuotas y la demandante no aportó nada a la sociedad.

5. Oposición

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, que prevé que los títulos ejecutivos contra el deudor principal también lo son contra los deudores solidarios o subsidiarios, por lo que no se requiere la construcción de títulos individuales adicionales.

Por esa razón, para la DIAN no es necesaria la notificación a los deudores solidarios de los títulos ejecutivos con el fin de vincularlos al proceso administrativo de cobro, pues basta con la notificación del mandamiento de pago; postura que ha sido respaldada también por la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁵.

En cuanto a la determinación de la cuantía cobrada a la demandante manifiesta que la misma se hizo en proporción a sus aportes a la sociedad, según certificado de la Cámara de Comercio del 3 de mayo de 2005.

SENTENCIA APELADA

⁵ En la contestación de la demanda se cita la sentencia del 24 de julio de 2003, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, demandante: Gustavo Alberto Ramírez Ovalle. Igualmente se hace referencia a las sentencias del 14 de febrero de 1997 (exp. 7991), 4 de agosto de 2000 (exp. 10159), 25 de agosto de 2000 (exp. 10446) y 20 de abril de 2001 (exp. 11150).

Mediante sentencia del 21 de julio de 2014, el Tribunal Administrativo del Huila negó las pretensiones de la demanda.

Para el Tribunal, el procedimiento establecido en el artículo 795-1 del Estatuto Tributario para vincular al deudor solidario es aplicable en aquellos eventos en que las entidades no contribuyentes o exentas del impuesto de renta "*sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros*". Como en este caso se trata de una sociedad contribuyente a la que se le profirió liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 1997, no de un tercero que evadió el pago de impuestos mediante entidades no contribuyentes o exentas, esta norma no es aplicable.

Teniendo en cuenta que de lo que se trata es de un cobro coactivo, se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 828-1 del Estatuto Tributario que establece como forma de vincular al deudor solidario la notificación del mandamiento de pago, tal como lo manifestó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 31 de julio de 2009⁶, ratificada en sentencia del 16 de marzo de 2011⁷.

En este sentido, concluyó el Tribunal:

"... para vincular a los deudores solidarios de la Precooperativa Comercializadora de Productos Agrícolas Ltda., no se requería de actuaciones previas como la notificación de la liquidación oficial de revisión por concepto de renta del año gravable 1997 (acto administrativo objeto de ejecución) al deudor solidario, ni que los mismos se encuentren a su nombre, como lo pretende la demandante.

Por el contrario, basta con que el mandamiento de pago sea proferido a nombre del deudor solidario y se individualice el monto de la obligación de acuerdo al porcentaje de participación, toda vez que no se trata de una obligación principal a cargo de la demandante, sino de la Sociedad Precooperativa Comercializadora de Productos Agrícolas Ltda.; siendo la liquidación oficial de revisión por renta-año gravable 1997, el título ejecutivo, y el mandamiento de pago No. 900168 del 28 de noviembre de 2005, el acto administrativo de vinculación del deudor solidario".

De otro lado, el Tribunal se abstuvo de estudiar el cargo de falta de claridad del título ejecutivo respecto a la identificación del monto a cargo de la demandante, pues el valor del mandamiento de pago no fue cuestionado como excepción en el proceso de cobro coactivo.

⁶ Radicado: 25000-23-27-000-2004-90729-01 (17103).

⁷ Radicado: 25000-23-27-000-2006-01360-01 (18002).

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpuso recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

Como argumentos del recurso manifiesta que al estar demostrado que el título ejecutivo no le fue notificado a la señora Arias Prieto, este no le es oponible, por lo que no es posible cobrarle coactivamente ninguna obligación relacionada con el mismo.

En todo caso, se insiste, como la señora Arias Prieto no tiene la condición de aportante a la sociedad Precooperativa Comercializadora de Productos Ltda., el cobro ejecutivo resulta inane al no poderse cuantificar la supuesta obligación a su cargo a prorrata de los presuntos aportes; razón más que suficiente para concluir sobre la falta de claridad del título ejecutivo.

Adicionalmente, se destaca el hecho de que la demandante no tuvo en la Precooperativa la condición de gestora o administradora, lo que se traduce en la falta de eficacia jurídica del título ejecutivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 794 del Estatuto Tributario que dispone que en el caso de las cooperativas la responsabilidad solidaria sólo es predicable de los administradores o gestores.

Finalmente, se advierte que el Tribunal no estudió la excepción de prescripción de la acción de cobro propuesta en el trámite del cobro coactivo, la cual se encuentra plenamente probada ya que transcurrieron más de cinco años entre la notificación del mandamiento de pago y la expedición de la liquidación de revisión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y enfatizó en que el Consejo de Estado, desde el 31 de julio de 2009, aclaró que para efectos de la vinculación de los deudores solidarios sólo era necesaria la notificación del mandamiento de pago, sin que sea obligatoria una notificación adicional de los actos de determinación.

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público se abstuvo de rendir concepto en el presente proceso.

CONSIDERACIONES

1. Anotación previa

En materia de vinculación de deudores solidarios de créditos fiscales hay dos aspectos en los que la Sección ha sostenido diferentes tesis. Uno, el referido a la necesidad de expedir un acto administrativo previo que determine la obligación a cargo del deudor. Otro, el deber de comunicar al deudor solidario la actuación administrativa adelantada contra el deudor principal.

Advirtiendo que frente al primero de los puntos planteados se han presentado algunos cambios normativos, lo cierto es que en relación con el segundo, la Sección le ha dado un alcance restrictivo a la sentencia C-1201 de 2003.

Por esas razones se hace necesario emitir un pronunciamiento que precise la intervención de los deudores solidarios, a partir del contenido de las normas que consagran el deber de responder con el contribuyente por el pago del tributo y los procedimientos de determinación, fiscalización y cobro coactivo.

En ese orden de ideas, se procederá a estudiar la regulación normativa sobre la vinculación del deudor solidario en los procedimientos de determinación de los tributos y en los procesos de cobro coactivo y la interpretación que de la misma ha hecho la Corte Constitucional, para pasar a analizar el precedente de la Sección sobre la materia y los cambios argumentativos que se han dado desde el año 1991, a fin de precisar el precedente.

2. Vinculación del deudor solidario en los procesos de determinación de los tributos y en los de cobro coactivo: regulación normativa e interpretación constitucional

2.1.- De acuerdo con el artículo 793 del Estatuto Tributario, están obligados a responder con el contribuyente por el pago del tributo, como deudores solidarios o subsidiarios, según corresponda: (i) los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario; (ii) los socios

de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 794; (iii) la sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida; (iv) las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta; (v) los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica; y, (vi) los terceros que se comprometían a cancelar obligaciones del deudor.

Con la modificación introducida a los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario por el párrafo 2 del artículo 51 de la Ley 633 de 2000, reiterada por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003, debe entenderse que *"en todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable"*.

Lo dispuesto en esa norma no es aplicable, por expresa disposición legal, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.

2.2.- La Corte Constitucional en sentencia C-210 de 2000, con ocasión de la demanda interpuesta contra el artículo 794 del Estatuto Tributario –referida a la solidaridad de los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorcios-, tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la justificación de esta figura en materia impositiva.

Al respecto, manifestó que *"la solidaridad en materia impositiva descansa también en la función social del derecho de propiedad (art. 58 superior), y en la necesidad de financiar permanentemente los gastos e inversiones públicas (art. 95-9 ibídem), ya que es incuestionable que exista un interés patrimonial del socio en los resultados de las actividades que cumpla la sociedad. Ello explica por qué la suerte de ésta y las obligaciones que se causen por razón de la misma no deben ser enteramente ajenas al asociado, socio, comunero, cooperado o suscriptor, por lo que el legislador entendió que el miembro del ente social asume los riesgos inherentes a las vicisitudes de este tipo de negocios jurídicos contractuales"*.

2.3.- Los artículos 794-1 y 795 del Estatuto Tributario prevén, respectivamente, la responsabilidad solidaria de los accionistas que hubieren realizado, participado o facilitado actos de defraudación o abuso de la personalidad jurídica de una sociedad y de los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o de los contribuyentes exentos de tal gravamen que sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros.

Para este tipo específico de solidaridad, esto es, tratándose de personas que están vinculadas con algún tipo de evasión, el Estatuto Tributario regula en el artículo 795-1 un procedimiento especial para su declaración como deudor solidario:

"ARTICULO 795-1. PROCEDIMIENTO PARA DECLARACIÓN DE DEUDOR SOLIDARIO. <Artículo adicionado por el artículo 62 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> En los casos del artículo 795, simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración Tributaria notificará pliego de cargos a las personas o entidades, que hayan resultado comprometidas en las conductas descritas en los artículos citados, concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido éste término, se dictará la resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos por las investigaciones que dieron lugar a este procedimiento, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación.

Contra dicha resolución procede el recurso de reconsideración y en el mismo sólo podrá discutirse la calidad de deudor solidario.

<Inciso derogado por el artículo 74 de la Ley 383 de 1997: En cuanto a las sociedades comerciales se deja expresamente establecido que en las sociedades anónimas y asimiladas a estas, los socios no responden solidariamente por ninguna de las cargas fiscales de sus respectivas sociedades>".

Como puede verse, este procedimiento no aplica para los eventos de solidaridad consagrados en los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario pues es exclusivo para los casos de evasión tributaria.

2.4.- Los artículos 796 y 797 del Estatuto Tributario contemplan otros casos adicionales de responsabilidad solidaria por obligaciones tributarias. Según el primero, los representantes legales de las entidades del sector público responden solidariamente con la entidad por el impuesto sobre las ventas no consignado

oportunamente que se cause a partir de diciembre 24 de 1986, y por sus correspondientes sanciones.

Conforme lo dispone el artículo 797, existe responsabilidad solidaria cuando varias personas aparezcan como beneficiarios en forma conjunta, o bajo la expresión y/o, de un título valor, caso en el cual serán solidariamente responsables del impuesto correspondiente a los respectivos ingresos y valores patrimoniales.

2.5.- En la regulación del procedimiento de determinación de los tributos el legislador no mencionó expresamente la intervención de los deudores solidarios, lo que ha generado diversas interpretaciones judiciales.

En todo caso, por efectos metodológicos, es importante recordar que el procedimiento administrativo de determinación de los tributos comprende varias etapas en la que es posible ejercer el derecho de defensa y contradicción⁸:

- a) Requerimiento especial (artículos 702 a 706 del E.T.): la Administración de Impuestos tiene competencia para modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión. Sin embargo, antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración tiene la obligación de enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta y la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada. El requerimiento debe notificarse a más tardar dentro de los 3 años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.
- b) Respuesta al requerimiento especial (artículos 707 y 709 del E.T.): el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante cuenta con tres meses, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias. También tiene la opción de aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento y corregir su liquidación privada.

⁸ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de junio de dos 2014, radicado: 52001-23-31-000-2010-00168-01(19494).

- c) Liquidación oficial de revisión (artículos 702 y 710 a 712 del E.T.): la Administración debe notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello, en los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso. La liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.
- d) Recurso de reconsideración (artículos 713 y 720 del E.T.): contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, que debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a su notificación y que puede prescindirse de él cuando se ha contestado, en debida forma, el requerimiento especial. En todo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, puede aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

Como puede verse, no existe norma expresa en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial al deudor solidario, ni que disponga vincularlo a la actuación descrita. Además, dentro de los conceptos de "*contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante*" no pueden considerarse incluidos los deudores solidarios o subsidiarios, pues se trata de categorías jurídicas distintas, por lo que no es posible entender, en estricto sentido y bajo una lectura literal de la norma, que el requerimiento deba ser notificado también a éstos.

2.6.- Ahora bien, tratándose del cobro coactivo de las obligaciones tributarias que se generan, por ejemplo, a raíz de las liquidaciones oficiales de revisión ejecutoriadas, el Estatuto Tributario regula en el título VIII (artículos 823 a 843-2) el procedimiento a seguir.

Para lo que interesa al caso en estudio, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, prevé que la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo se debe hacer mediante la notificación personal del mandamiento de pago, tal como lo dispone el artículo 826 *ibídem*⁹, el cual debe librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor.

⁹ De acuerdo con el artículo 826 del E.T., "*El funcionario competente para exigir el cobro coactivo, producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios. // Cuando la notificación del mandamiento ejecutivo se haga por correo, deberá informarse de ello por cualquier medio de comunicación del lugar. La omisión de esta formalidad, no invalida la notificación efectuada*".

Con la modificación introducida por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 al artículo 828-1 del Estatuto Tributario es claro que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán también contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

2.7.- Tal conclusión, además, encuentra respaldo en la sentencia C-1201 de 2003, que declaró exequible, de manera condicionada, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, *"siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo"* – esta referencia normativa puede entenderse actualmente hecha al artículo 37 del CPACA-.

Podría pensarse que lo dicho es contradictorio con lo expuesto en la sentencia C-210 de 2000, referida al artículo 794 del Estatuto Tributario. Pero la misma Corte, en la sentencia C-1201, precisó el asunto al calificar como un *dictum* de la sentencia lo dicho sobre la vinculación del deudor solidario al proceso de determinación del impuesto. Dijo sobre el particular:

"11. En este punto la Corte debe expresar que resulta necesario hacer una revisión de algunas de las consideraciones que se hicieron en la Sentencia C-210 de 2000, con ocasión de la acusación formulada en contra del artículo 794 del Estatuto Tributario; especialmente aquellas mediante las cuales se despachó como improcedente el cargo aducido por desconocimiento al debido proceso, que el demandante había edificado con apoyo en lo dispuesto por el primer inciso del actual artículo 828-1 del Estatuto Tributario. No obstante, la revisión de estas consideraciones no implica un cambio jurisprudencial, toda vez que el asunto de fondo que se juzgaba en aquella oportunidad era la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria de los socios por las obligaciones de la sociedad, asunto sustancial diferente del que ahora ocupa la atención de la Corporación, que es la forma procesal en la cual dicha responsabilidad se hace efectiva por la vía administrativa.// Como se dijo, en aquella oportunidad la Corte estimó que como la autoridad administrativa tributaria no juzgaba una conducta punible o disciplinaria del socio en su calidad de deudor solidario, no se hacía necesario vincularlo al proceso de determinación de la obligación tributaria, bastando con notificarle el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva.

Al respeto estima ahora la Corporación que el anterior fundamento resulta inadmisibles, pues parte del error evidente que consiste en suponer que el derecho de defensa y contradicción se circunscribe al ámbito de la actividad

punitiva y sancionatoria del Estado. Tal error es evidente, pues la misma Constitución perentoriamente expresa que "El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas", por lo cual incluye su vigencia dentro de la actuación administrativa tributaria".

En esta providencia, la Corte insistió que si bien no existe ninguna disposición en el Estatuto Tributario que de manera general ordene la vinculación del deudor solidario o subsidiario al proceso administrativo que termina con el acto administrativo contentivo de la liquidación oficial de revisión, con excepción hecha de la responsabilidad solidaria derivada de la complicidad para la evasión tributaria, para lo que existe un procedimiento especial, *"resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, ubicado en el capítulo referente a las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, que prescribe que cuando de ellas se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, a ellos debe comunicarse la existencia de la actuación y el objeto de la misma"*.

Para el tribunal constitucional, la aplicación de esta norma no tiene el efecto de modificar las disposiciones procedimentales tributarias, sino que permite que se integre adecuadamente el *"litis consorcio pasivo"*, dando oportunidad a los deudores solidarios de ejercer su derecho al debido proceso con las reglas sobre competencia, términos procesales, medios de prueba, recursos, etc., que prevé el Estatuto Tributario.

En ese sentido, vinculado el deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prescrita por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo –o artículo 37 del CPACA, según se trate-, *"el acto administrativo con el que este proceso finaliza, sea una liquidación oficial ejecutoriada o cualquier otro acto de la administración de impuestos debidamente ejecutoriado en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva con fundamento en él."* (Subrayas de la Sala).

2.8.- De los argumentos constitucionales que dieron origen a la interpretación realizada por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003, la Sección destaca los siguientes:

2.8.1.- Los derechos de contradicción y controversia operan en cualquier procedimiento administrativo tributario y debe cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas.

Por esa razón, el acto mediante el cual se vincula a los interesados, esto es, a los deudores solidarios, al proceso de determinación del tributo tiene como finalidad garantizar los derechos de defensa y de contradicción como nociones integrantes del concepto de debido proceso a que se refiere el artículo 29 de la Constitución Política, y por ello reviste especial importancia que se lleve a cabo de manera tal que permita una participación real de los terceros interesados en el procedimiento administrativo.

2.8.2.- Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, los deudores solidarios o subsidiarios, llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos, deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación.

La responsabilidad solidaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario. Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de esta solidaridad legal.

Sólo de esta manera es posible que en todos los eventos anteriores, durante la etapa del cobro coactivo, la Administración libre un mandamiento de pago sobre la base de un título ejecutivo oponible, *"determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor"*, como lo ordena perentoriamente el inciso primero del artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

2.8.3.- La vinculación del deudor solidario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante no solo porque el deudor solidario puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad, sino también porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de

acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario puede interponer no sólo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular.

En virtud del derecho a la igualdad se concluye, además, que la vinculación del deudor solidario al procedimiento de determinación es constitucionalmente inexcusable. En efecto, si se prescinde de la vinculación del deudor solidario, se le otorga un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal.

Este último podrá contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial, interponer recursos contra ella en vía administrativa e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez; al paso que al deudor solidario sólo se le permitirá interponer excepciones contra el mandamiento de pago, con las limitaciones propias que ha fijado la jurisprudencia en el proceso de ejecución coactiva.

3. Línea jurisprudencial de la Sección sobre la vinculación del deudor solidario en los procesos de determinación de los tributos y en los de cobro coactivo

3.1.- Desde el año 1991¹⁰ la Corporación ha sostenido que si bien la responsabilidad de los deudores solidarios nace indirectamente, puesto que su razón de ser deriva del artículo 793 del Estatuto Tributario, esto no implica que las liquidaciones a cargo del deudor principal cobijen de forma automática al deudor solidario.

Es por eso que en ese entonces se exigió la expedición de un acto administrativo que determinara las circunstancias de hecho y de derecho que permitiera identificar lo que correspondía a cada deudor solidario, con el fin de que pudieran considerarse como títulos ejecutivos de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 828 ibídem.

Se manifestó en esa oportunidad¹¹:

"En consecuencia, no es válida la vinculación de los socios hecha o decretada directamente en el mandamiento de pago,

¹⁰ Ver sentencias del 16 de agosto de 1991, expediente No. 3136, y del 21 de junio de 1991, expedientes 3132 y 3142, C.P. Jaime Abella Zárate.

¹¹ Ibíd.

sin que previamente un acto susceptible de recursos, se hayan configurado los presupuestos de hecho y de derecho de su responsabilidad solidaria con la deuda de otro contribuyente determinada ésta en una liquidación oficial.

La trascendencia de las anteriores observaciones en el campo de las EXCEPCIONES es evidente: siendo necesario un acto especial de la Administración en el que declare y cuantifique la obligación del responsable indirecto, por solidaridad, garantía o caución, acto que es diferente a la liquidación oficial o a la privada, debe existir y constar en el expediente para que sea procedente dictar el mandamiento de pago. Respecto a aquella no es válida la certificación de la Administración y menos aún su establecimiento en el mismo mandamiento de pago con una simple orden de vinculación.”

3.2.- Esa postura fue reiterada aún después de la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992, que introdujo el primer inciso del artículo 828-1 al Estatuto Tributario, que prevé que la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo se debe hacer mediante la notificación personal del mandamiento de pago.

3.2.1.- En sentencia del 20 de abril de 2001¹², reiterando los argumentos expuestos en las sentencias del 14 de febrero de 1997 (exp. 7991), 4 de agosto de 2000 (exp. 10159) y 25 de agosto 2000 (exp. 10446), la Sección afirmó que no es válida la vinculación hecha directamente en el mandamiento de pago, sino que ésta debe realizarse mediante un acto administrativo previo que debe ser notificado en debida forma a los socios vinculados, donde se establezca su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas.

Como se dijo en esa oportunidad, la notificación de que trata el artículo 828-1 del Estatuto Tributario debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse. Y eso es así por cuanto el proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago, no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes.

Para la ejecución de un deudor solidario se requiere también la existencia previa de un título ejecutivo, constituido con todas las

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 20 de abril de 2001, radicado: 15001-23-31-000-1997-7029-01(11150), C.P. Ligia López Díaz.

formalidades y previo el cumplimiento del procedimiento que exige la ley.

3.2.2.- En sentencia del 22 de junio de 2001¹³ se reiteraron los argumentos expuestos en las sentencias del 2 de febrero de 1997 (exp. 8131), 14 de marzo de 1997 (exp. 8041) y 6 de junio de 2000 (exp. 9989). En esa providencia se recordó que los procesos administrativos de cobro coactivo, tal como se desprende de los artículos 823 y siguientes del Estatuto Tributario, deben tener como origen y fundamento un título ejecutivo en el cual conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible a favor de la Nación, que permita su cobro por la vía coactiva, dando sustento al mandamiento de pago, pues de no existir tal documento, no puede jurídicamente predicarse que existe una obligación a cargo de un contribuyente y a favor de la Nación, que pueda ser ejecutada.

Por eso, se insistió que tratándose de la vinculación como deudor solidario de un socio en relación con los impuestos de la sociedad, debe seguirse el mismo procedimiento y constituirse previamente el título ejecutivo, que permita y fundamente su posterior vinculación al proceso administrativo de cobro coactivo.

En ese sentido, se concluyó que sólo cuando se constituya el título ejecutivo contra el deudor solidario procede la aplicación del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, que determina la forma como debe efectuarse su vinculación en el proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento pago, *"en el cual como es apenas lógico, debe determinarse individualmente el monto de la obligación, sin que ello pueda interpretarse como que tal determinación del monto de la obligación, puede sustituir el título ejecutivo, que es indispensable para adelantar un proceso de esa naturaleza"*.

3.2.3.- Esta tesis, que fundamentalmente puede resumirse en el hecho de que el mandamiento de pago no puede servir al mismo tiempo de título ejecutivo y documento de cobro frente a los obligados al pago, pues se estaría coartando el legítimo derecho de contradecir la calidad de deudor solidario y la proporción de la obligación que le corresponde al mismo, fue reiterada en las sentencias del 16 de noviembre de 2001 y 23 de agosto de 2002, proferidas en los procesos con radicados No. 13001-23-31-000-1994-09807-01 (12467) y 66001-23-31-000-2000-00197-01 (12889), respectivamente, con ponencia del Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; en las sentencia del 27 de marzo de 2003, 31 de marzo de 2005, 30 de agosto de 2007, proferidas en los procesos con radicado 17001-23-31-000-2000-00890-01 (13393), 15001-23-31-

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 22 de junio de 2001, radicado: 76001-23-25-000-1997-04976-01(11994), C.P. Germán Ayala Mantilla.

000-1999-00791-01 (14266) y 25000-23-27-000-2002-00424-02 (15329), respectivamente, con ponencia de la Dra. Ligia López Díaz; y en la sentencia del 4 de septiembre de 2003, radicado 76001-23-25-000-1997-04978-01(13047), consejero ponente Germán Ayala Mantilla.

En todas estas providencias se estudiaron hechos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002.

3.3.- El artículo 9 de la Ley 788 de 2002 adicionó el segundo inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario en cuanto a la unidad del título ejecutivo contra el deudor principal y los deudores solidarios y subsidiarios, así:

ARTÍCULO 9o. VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. Adiciónase el siguiente inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

"Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales".

Tal modificación legal llevó a que la Sección variara la tesis jurídica que venía sosteniendo desde el año 1991, dando, además, un alcance y/o interpretación restrictiva a la sentencia C-1201 de 2003.

3.3.1.- En sentencia del 31 de julio de 2009¹⁴, aunque no se trataba de un cobro coactivo frente a un deudor solidario motivado por un proceso de determinación sino iniciado en virtud de la falta de pago de las liquidaciones privadas *"avaladas directamente por el contribuyente"*, expresamente se modificó la tesis de la Sección *"en el sentido de aclarar que a partir de la expedición de la Ley 6 de 1992, el documento por medio del cual se vincula a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo es el mandamiento de pago expedido a su nombre y debidamente notificado, sin que se requiera para esto acto administrativo adicional anterior ni posterior y en ningún caso se hará mediante el título ejecutivo que es el documento preexistente a la iniciación del citado proceso y que da origen al mismo"*.

Para la Sala, el cambio del precedente se justificaba en las sentencias C-210 de 2000 y C-1201 de 2003, más no en la modificación que tuvo el artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de julio de 2009, radicado: 25000-23-27-000-2004-90729-01 (17103), CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Adviértase que en esta providencia no se precisó que el precedente de la sentencia C-210 de 2000 fue rectificado o aclarado por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003; además, se le otorgó un alcance literal a la parte resolutive de la sentencia C-1201 de 2003 y, en consecuencia, no se refirió al condicionamiento hecho por la Corte en la parte motiva de su providencia.

En aquella oportunidad, luego de citar algunos apartes de las sentencias C-210 de 2000 y C-1201 de 2003, la Sección concluyó *"que no es dable pretender que el título ejecutivo tenga alguna relación con el medio idóneo para vincular al proceso al deudor solidario, que es únicamente el mandamiento de pago, como tampoco la hay de que basta con un solo título cobrable a nombre del principal para hacer efectivo el cobro a los solidarios, sin que se requiera constituir a nombre de cada uno de ellos un título adicional"*.

De acuerdo con la interpretación y el alcance que se le otorgó en esa providencia al artículo 828-1 del Estatuto Tributario y a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, para la Sala era *"evidente que sólo se requiere que exista título ejecutivo cobrable en cabeza del deudor principal (en éste evento la declaración privada de la sociedad para cada una de las deudas) para poder perseguir a los deudores solidarios y subsidiarios, sin que sea pertinente conformar documentos contentivos de la deuda en forma individual a nombre de cada uno de los responsables de la obligación, los cuales lo son per se por orden expresa de la ley"*.

Se dijo, además, que como la consagración de las excepciones en el procedimiento de cobro coactivo es taxativa no puede alegarse por parte del deudor solidario la falta de conocimiento del título, ya que al ser la solidaridad tributaria un asunto de consagración legal, *"una vez probada la existencia efectiva del título que la respalda y su aportación al proceso en debida forma, lo único que se requiere es la vinculación al proceso que no se efectúa mediante el título ejecutivo, sino con la notificación del mandamiento de pago, como lo ordena el artículo 828-1 del Estatuto Tributario"*.

Y eso es así por cuanto *"la ley indica que el acto por medio del cual se vincula al proceso de cobro al deudor solidario, es el mandamiento de pago librado a su nombre, y no otro previo ni posterior, agregando que en su texto se debe determinar el monto de la obligación, vale decir la proporción que, de acuerdo con el porcentaje de participación en la sociedad, le corresponda pagar al socio solidario"*. Por esa razón, se concluyó en la sentencia que era erróneo pretender la exigencia de otro documento diferente y anterior que repita la función asignada por ley al mandamiento de pago.

Es del caso insistir que se trataba del cobro de un crédito fiscal con base en una liquidación privada y no con base en un acto oficial de determinación tributaria.

3.3.2.- En la sentencia del 11 de noviembre de 2009¹⁵ se analizó un caso de vinculación de herederos a un proceso de determinación de tributos en virtud de lo dispuesto en el artículo 1434 del Código Civil. En esa oportunidad se recordó que en sentencia del 31 de julio de 2009 la Sala había rectificado el precedente expuesto sobre el deber de notificación del título ejecutivo a los deudores solidarios.

Se reiteró que con fundamento en la Ley 6 de 1992 y en el artículo 794 del Estatuto Tributario a los deudores solidarios se les vincula al proceso de cobro coactivo únicamente mediante la notificación del mandamiento de pago, por lo que no se requiere de acto administrativo adicional; tesis que, en sentir de la Sala, aplicaba igualmente para los herederos en calidad de deudores solidarios.

Adicionalmente, la Sala afirmó que "sólo a partir de la comunicación de la sentencia C-1201 de 2003 los títulos del causante lo son de los herederos bajo la condición de que los actos que se profieran dentro del proceso de determinación del tributo se les comuniquen en calidad de deudores solidarios, en los términos del artículo 28 del C.C.A., para que participen en todas las etapas del proceso de determinación del impuesto".

Tal afirmación puede dar la idea de que solo a partir de la sentencia C-1201 de 2003, tiene aplicación el condicionamiento hecho por la Corte Constitucional, lo que no es precisó porque lo que indicaba era que para que le fuera oponible debían ser vinculados al proceso oficial de determinación del impuesto.

Recuérdese que se trataba de un cobro adelantado con base en un título ejecutivo nacido, no de la voluntad del deudor principal, sino de un acto oficial de determinación del impuesto.

3.3.3.- Mediante sentencia del 21 de octubre de 2010¹⁶, con ocasión de una demanda por el cobro coactivo iniciado a una deudora solidaria por el saldo a cargo sin cancelar de unas liquidaciones privadas de la sociedad contribuyente, se reiteró el cambio de tesis establecido en la sentencia del 31 de julio de 2009.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 2009, radicado: 25000-23-27-000-2004-02033-01 (16826), CP. Hugo Fernando Bastidas.

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 21 de octubre de 2010, radicado: 25000-23-27-000-2006-01347-01 (17583), CP. William Giraldo Giraldo.

En esta sentencia también se refirió el precedente constitucional y se afirmó que *"si bien la Corte Constitucional mediante la sentencia C-1201 de 2003, por medio de la cual declaró exequible el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, precisó que iniciada una actuación de oficio se debe aplicar el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, con la finalidad de proteger a los particulares que puedan resultar afectados con la actuación administrativa, a quienes se les debe comunicar la existencia de la actuación y el objeto de la misma, la Sala precisa que tal razonamiento no se aplica para el caso concreto, toda vez que los títulos ejecutivos los constituyen liquidaciones privadas, razón por la cual no existe ninguna actuación oficial previa que vincule al deudor solidario. En consecuencia, no es aplicable el artículo 28 del C.C.A., siendo suficientes los títulos ejecutivos (liquidaciones privadas) en contra de los deudores solidarios, conforme al artículo 828-1 del Estatuto Tributario"*.-subrayas de la Sección_

3.3.4.- En sentencia del 28 de febrero de 2013¹⁷, al estudiarse un caso de vinculación de herederos a un proceso de determinación tributaria, se afirmó que la calidad de deudores solidarios de los demandantes obligaba a la Administración a vincularlos en las actuaciones administrativas que los afectaran, en garantía de su derecho de defensa.

En esa sentencia, la Sección reconoció expresamente que la Corte Constitucional había declarado exequible de manera condicionada el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, por lo que concluyó que, cuando se tratara de actuaciones administrativas iniciadas de oficio, a los deudores solidarios se les debía vincular en calidad de litis consortes en los procesos administrativos de determinación del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 del CCA.

No obstante, se precisó que *"la vinculación de los deudores solidarios en los procesos de determinación de impuestos y en los procesos administrativos de cobro coactivo es obligatoria a partir de la comunicación de la sentencia C-1201 de 2003, y respecto de las actuaciones administrativas iniciadas a partir de la comunicación del fallo aludido, pues, para las actuaciones administrativas nacidas con anterioridad a esa sentencia, la Sala ha sido del criterio de que para la vinculación de los deudores solidarios bastaba la notificación del mandamiento de pago"*.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de febrero de 2013, radicado: 47001-23-31-001-2005-01456-01 (18075), CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

3.3.5.- En la sentencia del 9 de diciembre de 2013¹⁸ se reiteraron los argumentos expuestos en la providencia del 31 de julio de 2009, antes reseñada, en virtud de los cuales se encontró como legítima la vinculación de un deudor solidario al proceso de cobro coactivo con la notificación del mandamiento de pago, sin que fuera necesario comunicársele con antelación los actos que conformaban el título ejecutivo.

Nada se dijo en esa oportunidad sobre la interpretación dada por la Corte Constitucional al artículo 828-1 del Estatuto Tributario en la sentencia C-1201 de 2003.

3.3.6.- Mediante sentencia del 4 de noviembre de 2015¹⁹ se retomaron los argumentos de la sentencia del 31 de julio de 2009 para precisar que *"en todos los casos en que el título ejecutivo sea una declaración privada, basta la notificación del mandamiento de pago al deudor solidario para que sea vinculado como tal, pues así se desprende del artículo 828-1 del E.T."*.

Además, se dijo que como en materia tributaria la solidaridad tiene origen en la ley, no es indispensable que el socio conozca las declaraciones privadas que presentó la sociedad, pues por mandato legal debe responder por su pago.

Fue así como se concluyó que una vez probada la existencia de las declaraciones privadas, en las que consten obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles, lo procedente era la vinculación de los deudores solidarios a través del mandamiento de pago, sin que se requiriera la constitución de títulos adicionales o la notificación al deudor solidario un acto previo al mandamiento de pago.

En ese sentido, el precedente sentado en la sentencia del 31 de julio de 2009 se circunscribió a los casos en los que cobrara coactivamente un saldo a pagar derivado de las declaraciones privadas, en tanto *"las obligaciones tributarias provenientes de liquidaciones privadas son distintas de las que se originan en un proceso de determinación tributaria, en los que se ha admitido la*

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de diciembre de 2013, radicado: 25000-23-27-000-2008-00198-01 (18126), CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de noviembre de 2015, radicado: 25000-23-27-000-2012-00613-01 (21068), CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

necesidad de vincular a los deudores solidarios en la conformación del título ejecutivo para que estos le sean oponibles”.

Esta postura se reiteró en la sentencia del 12 de noviembre de 2015, radicado: 76001-23-31-000-2011-00403-01 (20507), CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

3.3.7.- En sentencia del 6 de julio de 2016²⁰ la Sala retomó el argumento expuesto en la providencia del 28 de febrero de 2008, antes reseñada²¹, sobre la aplicación en el tiempo de la sentencia C-1201 de 2003. Sin embargo, no acogió o reiteró la interpretación restrictiva de la tesis sentada en la sentencia del 31 de julio de 2009, circunscrita a las liquidaciones privadas²², sino que, como se había hecho en otras oportunidades, la extendió a los casos de cobro coactivo derivado de un proceso de determinación tributaria.

En esta providencia se afirmó que "la vinculación de los deudores solidarios en los procesos de determinación de impuestos y en los procesos administrativos de cobro coactivo es obligatoria a partir de la comunicación de la sentencia C-1201 de 2003, y respecto de las actuaciones administrativas iniciadas a partir de la comunicación del fallo aludido²³, pues, se reitera, para las actuaciones administrativas nacidas con anterioridad a esa sentencia, la Sala ha sido del criterio de que para la vinculación de los deudores solidarios bastaba la notificación del mandamiento de pago²⁴".

Se insistió que como la Sentencia C-1201 fue proferida el 9 de diciembre de 2003 y no estableció un efecto distinto, debía aplicarse a futuro según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996.

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de julio de 2016, radicado: 54001-23-31-000-2007-00400-01 (21739), CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Cfr. # 3.3.4.

²² Cfr. # 3.3.6.

²³ Nota original de la sentencia citada: Se reitera el criterio de la Sala expuesto en la sentencia del 28 de febrero de 2013, exp. 18075 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁴ Nota original de la sentencia citada: CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencias del Treinta y uno (31) de julio de 2009. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Radicación número: 250002327000200490729-01 (17103). Actor: MARIA MERCEDES QUINTERO DE PEÑA; Sentencia del Veintinueve (29) de octubre de Dos mil nueve (2009). Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., RADICACIÓN: 150012331000199717027 01 NO INTERNO: 16353. DEMANDANTE: ÁLVARO ANTONIO GUTIÉRREZ ACEVEDO. DEMANDADO: U.A.E. DIAN.

3.3.8.- Finalmente, en la sentencia del 25 de octubre de 2017²⁵ se advirtió que la omisión de vincular al deudor solidario al proceso de determinación de tributos implicaba violación del debido proceso y de los derechos de defensa y contradicción, tal como lo manifestó la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003.

3.4.- Como se desprende de la línea jurisprudencial reseñada, el precedente de la Sección sobre la necesidad de vincular a los deudores solidarios al procedimiento de determinación tributaria o de darle a conocer los títulos ejecutivos previo el inicio de un proceso de cobro coactivo ha sido distinta.

Entre los años 1991 a 2008, estando en vigencia el primer inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, la Sección, en aras de preservar el derecho de contradicción y defensa del deudor solidario, diferenció el procedimiento de determinación tributaria del proceso de cobro coactivo, con el fin de exigir la expedición de un acto administrativo que determinara las circunstancias de hecho y de derecho que permitiera identificar lo que correspondía a cada deudor solidario para que pudiera considerarse como título ejecutivo válido.

Con la entrada en vigencia del segundo inciso de esa norma, adicionado por la Ley 788 de 2002, la postura jurisprudencial fue expresamente modificada. En consecuencia, desde el año 2009 se comenzó a aceptar la notificación del mandamiento de pago, como la forma válida para dar a conocer al deudor solidario la obligación a su cargo, sin que fuera necesario que la Administración Tributaria lo vinculara al procedimiento de determinación tributaria o expidiera un acto que determinara las circunstancias de hecho y de derecho que permitiera identificar con claridad lo que en efecto le correspondía pagar.

No obstante, esta última tesis fue aplicada de diferentes formas entre los años 2009 y 2017, así:

- (i) En algunas ocasiones se restringió su alcance únicamente para los casos en los que el cobro coactivo se iniciaba en virtud de la omisión en el pago de las liquidaciones privadas,

²⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de octubre de 2017, radicado: 68001-23-31-000-2005-00939-01 (20499), CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

pues ese fue el supuesto fáctico que estudió la sentencia que dio origen al cambio del precedente.

- (ii) En algunos eventos se aplicó, sin consideración al precedente constitucional, la tesis expuesta en el año 2009.
- (iii) En otras oportunidades se aplicó la tesis, indistintamente si se trataba de un procedimiento de determinación o de una liquidación privada, pero se advertía que en virtud de la sentencia C-1201 de 2003, esa postura debía variar para aquellas actuaciones iniciadas con posterioridad a la comunicación de la providencia de la Corte Constitucional.

4. Precisión jurisprudencial

4.1.- A partir del año 2009 el precedente de la Sección sobre la necesidad de vincular a los deudores solidarios al procedimiento de determinación tributaria o de darle a conocer los títulos ejecutivos previo el inicio de un proceso de cobro coactivo ha sido diferente.

Por esa razón es necesario precisar la interpretación que debe dársele al artículo 828-1 del Estatuto Tributario en procura de la protección de los derechos al debido proceso, de defensa y contradicción.

4.2.- En primer lugar, es importante advertir que independiente del origen de los títulos ejecutivos que fundamenten un proceso de cobro coactivo, esto es, (i) que surjan del inicio de una actuación de oficio, como es el caso del procedimiento de determinación tributaria, o (ii) que se trate de liquidaciones privadas sin pagar, el debido proceso de los deudores solidarios se debe garantizar en todo momento a fin de que, **según el caso**, puedan ejercer sus derechos de contradicción y defensa frente a las obligaciones y la solidaridad que se les imputa.

Por tal razón, se reitera que:

- (i) Los deudores solidarios tienen el derecho de controvertir los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA –o 28 del CCA-, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal.

Como lo afirmó la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003, únicamente surtida esta etapa puede hablarse de la existencia de un título ejecutivo válido en contra del deudor solidario.

- (ii) Tratándose de liquidaciones privadas sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la Administración Tributaria debe vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago, en el que debe establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas. No se opone lo anterior a que la Administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.

Solo así se concilian el interés general, ínsito en los actos de fiscalización tributaria y los derechos fundamentales de los contribuyentes o responsables y sus deudores solidarios, atendiendo, además que la Sección ha sostenido que las excepciones susceptibles de ser estudiadas en el proceso de cobro coactivo son aquellas que tienden a enervar el título ejecutivo; no pueden referirse a asuntos de fondo que debieron ser tratados durante el trámite administrativo que dio origen al título ejecutivo, puesto que *"se parte del presupuesto de que en relación con el origen, la causa, liquidación y vigencia de la obligación que se pretende cobrar a través de tal procedimiento, han sido agotadas previamente todas las etapas de discusión administrativa y/o jurisdiccional, no siendo dable controvertir aspectos diferentes a aquéllos dirigidos a enervar la eficacia del título ejecutivo"*²⁶.

4.3.- Lo que se pretende es garantizar los derechos de los deudores solidarios en aquellos procedimientos administrativos tributarios que se iniciaron con anterioridad a la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte, habida consideración de la precisión hecha por la Ley 6ª de 1992, referida a la exigencia de la expedición de un acto previo al mandamiento de pago en el que se determinara la responsabilidad del deudor solidario, lo que, si no se acoge la tesis expuesta en esta sentencia, dejaría a este -al obligado solidariamente-, en total estado de indefensión.

²⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de septiembre de 2012, exp. 18192, CP. William Giraldo Giraldo. Ver también, entre muchas otras, la sentencia del 4 de abril de 2013, radicado: 76001-23-31-000-2005-04450-01 (18970). CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Si bien la Sección no exigía propiamente su vinculación en el proceso de determinación, si consideraba necesario un acto previo que podía ser cuestionado de diversas formas por el deudor solidario, sin limitarse a las excepciones previstas para el cobro coactivo de la deuda fiscal, consagradas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, las que, por su naturaleza, no van encaminadas propiamente al cuestionamiento de la obligación.

4.4.- La pauta constitucional, antes y después de la Constitución Política de 1991, parte de la publicidad de las actuaciones de la Administración. Esa regla general, aplicable a todos los procedimientos administrativos, que se infiere, a partir de ese año, de los artículos 29 y 209 de la Carta Política, para no hablar de épocas anteriores, impone a las autoridades el deber de dar a conocer las actuaciones a aquellos que puedan verse afectados con sus decisiones y, por supuesto, el derecho del ciudadano de conocerlas y poder controvertirlas.

La fuerza vinculante de esa regla no deviene de la sentencia C-1201 de 2003. Se funda en los derechos al debido proceso, contradicción y defensa, consagrados en el artículo 29 de la Constitución, en el derecho fundamental a la igualdad y en la normatividad legal que se menciona más adelante.

Por eso, cuando la Corte habla de esos enunciados jurídicos, no está creando ninguna norma. Solo recuerda y reitera que la vinculación del deudor solidario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante no solo porque el deudor solidario puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad, sino también porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario puede interponer no sólo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular.

Además, en virtud del derecho a la igualdad, *"la vinculación del deudor solidario al procedimiento de determinación es constitucionalmente inexcusable"*, pues si se prescindiera de la vinculación del deudor solidario se le otorgaría un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal, que podría contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial, interponer recursos contra ella por la vía gubernativa e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez, mientras que al deudor solidario sólo se le permitiría interponer excepciones contra el mandamiento de pago en el procedimiento administrativo de ejecución.

4.5.- Los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas, concebidos, se reitera, como garantía de los derechos al debido proceso, defensa e igualdad, están previstos también en la normatividad legal.

4.5.1.- En el Decreto 01 de 1984, Código de lo Contencioso Administrativo, se encuentran consagrados en el artículo 3, como principios orientadores de todas las actuaciones administrativas, que sirven, además, para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento.

En virtud del principio de publicidad, *"las autoridades darán a conocer sus decisiones mediante las comunicaciones, notificaciones o publicaciones"*²⁷. El principio de contradicción hace referencia a la oportunidad que tienen los *"interesados"* de *"conocer y de controvertir esas decisiones por los medios legales"*²⁸.

Adicionalmente, el CCA desarrolla estos principios en los artículos 15, 23, 28, 43 a 48 y 61, entre otros.

4.5.2.- Por su parte, la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, consagra en el artículo 3 la obligación de todas las autoridades de interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política. Igualmente, prevé que las actuaciones administrativas se deben desarrollar con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad y publicidad, entre otros.

Tal como lo dispone ese artículo, en virtud del principio del debido proceso, *"las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción"*.

En cumplimiento del principio de igualdad, *"las autoridades darán el mismo trato y protección a las personas e instituciones que intervengan en las actuaciones bajo su conocimiento"* y en aplicación principio de publicidad, *"las autoridades darán a conocer al público y a los interesados, en forma sistemática y permanente, sin que medie petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley, incluyendo el empleo de tecnologías que permitan difundir de manera masiva tal información"*.

Estos principios se materializan, entre otras normas, en los artículos 9 (numerales 10 y 12), 35, 37, 56 y 65 a 73.

²⁷ Artículo 3 del CCA.

²⁸ *Ibíd.*

4.6.- La modificación legal introducida por la Ley 788 de 2002 al artículo 828-1 del Estatuto Tributario apunta a que no es indispensable "crear" un título individual para el deudor solidario. Pero, de ninguna manera, su interpretación puede permitir que la Administración Tributaria en ejercicio de sus potestades de fiscalización o de control prescinda del deber de comunicación, violentando el derecho de defensa y de contradicción del deudor solidario e infringiendo los principios de publicidad, moralidad y transparencia.

Como lo ha expresado en múltiples oportunidades la Corte Constitucional, *"la Carta Política establece la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas, para lo cual, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 209, obliga a la administración a poner en conocimiento de sus destinatarios los actos administrativos, con el fin, no sólo de que éstos se enteren de su contenido y los observen, sino que, además, permita impugnarlos a través de los correspondientes recursos y acciones"*²⁹.

El hecho de que la ley prevea la posibilidad de que con un solo título ejecutivo se ejecute tanto al contribuyente como al deudor solidario, no implica, en ningún caso, que la determinación de la obligación a cargo del deudor solidario se efectúe a sus espaldas, sin que se le permita controvertir el origen, la causa, la liquidación y la vigencia de la obligación, entre otros aspectos.

En ese orden de ideas, no se trata de un problema de efectos *extunc* o *exnunc* de las sentencias de constitucionalidad o de desconocimiento de los mismos.

Por el contrario, consiste en una interpretación por parte del juez ordinario contencioso-administrativo acorde con los principios constitucionales, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de esta misma corporación.

4.7.- Para evitar equívocos, se resalta que con esta postura no se está exigiendo que se profiera un título ejecutivo propio para el deudor solidario.

De conformidad con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario y los principios constitucionales antes referidos, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, siempre que a este último se le comunique el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen o de la imposición de la sanción, ya que así podrá controvertir directamente la obligación fiscal que se le pretende cobrar.

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-957 de 1999.

5. Caso concreto

5.1.- Revisadas las pruebas que obran en el expediente, se encuentra probado que la señora Gabina Arias Prieto, en calidad de deudora solidaria de la sociedad Precooperativa Comercializadora de Productos Ltda., sólo conoció de la existencia de la obligación que se cobra, esto es, la liquidación oficial de revisión por impuesto de renta del año gravable 1997 y la sanción por no declarar en el año 1998, cuando le fue notificado el mandamiento de pago No. 900168 del 28 de noviembre de 2005.

No existió una comunicación previa que le informara a la demandante, deudora solidaria, de la existencia del procedimiento administrativo de fiscalización, por lo que nunca pudo cuestionar su calidad de deudora solidaria, ni los aspectos formales y de fondo de la liquidación de revisión cuyo pago se le exige actualmente.

Por el contrario, a la demandante sólo se le permitió controvertir el título ejecutivo de conformidad con las excepciones consagradas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, las que fueron negadas en el acto que ahora se demanda.

5.2.- Se advierte, además, que el proceso de determinación tributaria adelantado contra la Precooperativa se inició antes de la vigencia de la Ley 788 de 2002³⁰ e, incluso, la notificación del mandamiento de pago a la demandante se hizo en vigencia del precedente pacífico de la Sección –que, recuérdese sólo fue modificado desde julio del año 2009-, en virtud del cual, para considerarse válido un título ejecutivo en contra de un deudor solidario debía expedirse un acto administrativo previo al inicio del proceso de cobro coactivo, que determinara las circunstancias de hecho y de derecho que permitiera identificar lo que correspondía a cada deudor solidario, a fin de poder ejercer su derecho de contradicción y defensa.

Así las cosas, esta Sala considera que se configura la excepción de falta de título ejecutivo, al no serle oponible y por ende exigible a la demandante.

Como lo ha manifestado la Corte Constitucional, la publicidad de los actos incide en la eficacia de las decisiones administrativas, pues el ordenamiento legal establece que si bien la publicidad no determina la existencia o validez de los actos administrativos, sí define su

³⁰ La Ley 788 de 2002 entró a regir el 27 de diciembre de 2002 y la liquidación oficial del impuesto de renta por el año 1997 se profirió el 17 de mayo de 2001 y quedó ejecutoriado el 19 de julio de ese año, mientras que la sanción por no declarar renta en el año 1998 quedó ejecutoriada el 21 de febrero de 2002 (fl. 50 y ss. del cuaderno principal).

oponibilidad para los interesados y determina el momento desde el cual es posible iniciar una controversia en su contra³¹.

5.3.- Dado que se declarará la nulidad del acto demandado por configurarse la excepción propuesta, la Sala se abstiene de hacer un estudio de fondo sobre los demás cargos expuestos en la apelación.

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

FALLA

Primero: Por las razones expuestas en esta providencia, se revoca la sentencia del 21 de julio de 2014, dictada por el Tribunal Administrativo del Huila en el presente proceso, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

Segundo: Se declara la nulidad de la Resolución No. 900664 del 27 de diciembre de 2005, por de medio de la cual Administración de Impuestos Nacionales –Local Neiva- resolvió de manera desfavorable las excepciones contra el mandamiento de pago No. 900168 del 28 de noviembre de 2005.

Tercero: Se declara probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la señora Gabina Arias Prieto contra el mandamiento de pago 900168 del 28 de noviembre de 2005. Por ende, se ordena la terminación del proceso coactivo en su contra.

Cuarto: Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

³¹ Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-1114 de 2003, C-980 de 2010, C-012 de 2013 y C-035 de 2014.

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Consejera

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Consejero

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Consejero