



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., doce (12) de marzo de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2014-00193-00 (21565)
Demandante: Jhonier Vallejo López y otros
Demandado: DIAN

Temas: Obligados tributarios. Responsables solidarios. Responsables subsidiarios. Vinculación al procedimiento de determinación de la deuda. Términos.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad parcial de la Circular nro. 140, del 04 de octubre de 2004, proferida por el director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), con asunto «*Comunicación de deudores solidarios o subsidiarios en el proceso de determinación*».

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad simple, previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), los demandantes solicitaron la nulidad del siguiente apartado de la Circular DIAN nro. 140, del 04 de octubre de 2004, (ff. 171 a 191):

En consecuencia, no existen términos independientes para quienes obren en calidad de litisconsortes en relación con el proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones.



Al efecto, invocaron como normas vulneradas los artículos 2.º, 4.º, 13, 29, 209 y 243 de la Constitución; 48 de la Ley 270 de 1996; 3.º del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984); 3.º, 651, 652, 655, 662, 663, 667, 669, 670, 685, 707, 715 y 720 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 172 a 190):

Censuraron que, aunque la circular demandada reconoce que los responsables solidarios y subsidiarios de obligaciones impositivas actúan en calidad de litisconsortes facultativos del sujeto pasivo principal, el fragmento cuestionado desconoce los efectos de dicha institución procesal, en la medida en que niega la existencia de términos independientes para que los litisconsortes se pronuncien en los procedimientos de determinación de las deudas fiscales.

Explicaron que, de conformidad con lo determinado por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003, tales codeudores son verdaderos titulares de legitimación procesal pasiva, por lo cual tienen derecho a intervenir en los procedimientos de determinación «*en las mismas condiciones del obligado principal*». Alegaron que ello supone que los responsables solidarios y los subsidiarios cuentan con oportunidades independientes a la del contribuyente para contestar o recurrir actos administrativos de contenido tributario, de suerte que los términos para que se pronuncien ante la Administración inician a computarse cuando se les comunique el acto correspondiente y no cuando este se notifique al obligado principal. Lo anterior porque, al tenor de la sentencia C-640 del 2002, la comunicación de las actuaciones administrativas a ese tipo de deudores cumple con la misma función que su notificación al obligado principal, *i.e.* la de garantizar el principio de publicidad y el derecho de contradicción.

Asimismo, manifestaron que admitir la tesis planteada en la circular enjuiciada implicaría desconocer el derecho a la igualdad, pues los plazos con los que contarían los obligados solidarios y subsidiarios dependerían de la notificación del obligado principal, lo que comporta un trato inicuo.

Por tales razones, concluyeron que la oportunidad para intervenir en las diferentes etapas de los procedimientos tributarios debe contarse, para los responsables solidarios o subsidiarios, a partir de la fecha de comunicación de los actos, y no desde su notificación al obligado principal.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 126 a 134), para lo cual:

Manifestó que, si bien los responsables solidarios o subsidiarios de deudas fiscales son litisconsortes facultativos del obligado principal y deben ser comunicados de los actos que se dicten en procedimientos de determinación oficial de impuestos y sanciones, ello no implica que las oportunidades para contestar emplazamientos, requerimientos, pliegos de cargos e interponer recursos transcurran de manera independiente para unos y otros.

Agregó que la notificación al deudor principal es la que surte efectos de cara al conteo de términos, pero que, en todo caso, los responsables solidarios o subsidiarios pueden intervenir en el procedimiento de manera concurrente con el obligado principal.

Audiencia inicial



La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA tuvo lugar el 12 de diciembre de 2018. A ella comparecieron las partes y el Ministerio Público (ff. 262 a 266). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas; y constató que la demandada no propuso ninguna excepción previa ni había lugar a decretar una de oficio.

Asimismo, indicó que corresponde decidir si el acto parcialmente censurado vulnera el debido proceso y el principio de igualdad de los responsables solidarios o subsidiarios y desconoce los efectos de la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional. Al respecto, los demandantes solicitaron que, además de esos problemas jurídicos, la Sala decida: (i) si la circular desatiende la figura del litisconsorcio facultativo; (ii) si los responsables solidarios o subsidiarios pueden intervenir de forma independiente al término con que cuenta el obligado principal en el procedimiento de determinación oficial del impuesto; y (iii) si el acto cuestionado adolece de falsa motivación por desconocimiento del artículo 35 del CCA. A su turno, la demandada advirtió que el cargo de falsa motivación no fue incluido en la demanda y que las demás adiciones solicitadas ya están incluidas en el problema jurídico formulado por el despacho. Por su parte, el agente del Ministerio Público se mostró conforme con la fijación del litigio. Frente a la petición descrita, el magistrado sustanciador determinó que los asuntos formulados por los demandantes están integrados en la fijación del litigio efectuada por el despacho, de modo que serán analizados en la decisión de fondo.

En atención a las características del debate jurídico planteado y a lo dispuesto en el párrafo final del artículo 181 del CPACA, el magistrado ponente prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la de alegaciones y juzgamiento. Por ende, dispuso correr traslado a las partes para alegar de conclusión, por el término común de diez días.

Alegatos de conclusión

La parte demandante insistió en los argumentos de la demanda (ff. 277 a 280) y agregó que el acto enjuiciado desconoce la cosa juzgada constitucional, pues desatiende los criterios fijados en la sentencia C-1201 de 2003.

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda (ff. 272 a 273).

El agente del Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda (ff. 268 a 270). En su criterio, la autoridad tributaria debe garantizar que los responsables solidarios o subsidiarios sean informados de las actuaciones administrativas en las que estén involucrados, sin que sea necesario adelantar un proceso independiente para cada deudor. Así, conceptuó que lo perentorio es garantizar a todos los intervinientes el debido proceso, exigencia que se materializa con la comunicación de los actos administrativos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del apartado demandado de la Circular DIAN nro. 140, del 04 de octubre de 2004. Específicamente, la Sala debe determinar si, al negar la existencia de «*términos independientes para quienes obren en calidad de litisconsortes en relación con el proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones*», el acto acusado incurre en falsa motivación, vulnera los derechos al debido proceso y a la



igualdad de los responsables solidarios o subsidiarios de obligaciones tributarias y desconoce los efectos de la sentencia C-1201 de 2003.

2- En esencia, la acusación destaca que, para que pueda ejecutarse a los responsables solidarios o subsidiarios de obligaciones tributarias con los títulos formados contra el contribuyente, aquellos deben ser vinculados a los procedimientos de determinación de impuestos y sanciones en las mismas condiciones que este último, conformando un litisconsorcio facultativo. En consecuencia, arguye que los términos para que aquellos respondan y recurran los correspondientes actos administrativos empiezan a correr cuando se les comunica el respectivo acto y no cuando este es notificado al obligado principal (*i.e.* contribuyente). En contraste, la demandada defiende que tales responsables deben ser vinculados al procedimiento administrativo como litisconsortes facultativos, sin que dicha vinculación altere el procedimiento, por lo cual deben actuar dentro de los mismos términos que el contribuyente.

En ese orden de ideas, la Sala debe establecer si, en los supuestos en que la Administración pretenda oponer el mismo título ejecutivo contra el contribuyente y los responsables solidarios y subsidiarios, estos responsables deben actuar dentro de los mismos plazos que el contribuyente, o si, por el contrario, los términos para que contesten y recurran las actuaciones de la Administración se contabilizan desde que se les comunican los respectivos actos administrativos.

3- En aras de atender esa cuestión, destaca la Sala que el inciso segundo del artículo 828-1 del ET, adicionado por el artículo 9.º de la Ley 788 de 2002, habilitó a la Administración para emplear los títulos ejecutivos que existan contra el deudor principal en procesos de cobro coactivo que adelante contra los deudores solidarios y subsidiarios de aquel, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

3.1- Al decidir sobre la constitucionalidad de esa disposición, en la sentencia C-1201 de 2003 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra), la Corte Constitucional precisó que, para que sea lícito oponer a los deudores solidarios o subsidiarios el título ejecutivo formado contra el contribuyente, aquellos deben ser «*vinculados*» al respectivo procedimiento de determinación de la obligación tributaria, para que puedan ejercer sus derechos de defensa y contradicción, al amparo de la garantía superior del debido proceso; y que el ejercicio de los mencionados derechos debe permitirseles «*en las mismas condiciones del directamente obligado*», pues los fenómenos de solidaridad y subsidiariedad implican tal extensión de la responsabilidad tributaria, que aquellos no pueden ser considerados como terceros ajenos al asunto, sino como terceros necesarios, «*verdaderos titulares de legitimación procesal pasiva*». De ahí que la Corte determinara que el inciso 2.º del artículo 828-1 del ET solo es admisible constitucionalmente si se interpreta en el sentido de que los deudores solidarios o subsidiarios de deudas fiscales deben ser convocados a las actuaciones adelantadas por la Administración para establecer la cuantía de la obligación que pretende cobrarles, en los términos previstos por el artículo 37 del CPACA (entonces, 28 del CCA).

3.2- En la misma línea, en la sentencia de unificación 2019-CE-SUJ-4-011, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 23018, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), esta Sección precisó que «*el hecho de que la ley prevea la posibilidad de que con un solo título 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*».

4. En el caso concreto, las posiciones jurídicas defendidas por ambos extremos de la litis



parten de la base de que los responsables solidarios y subsidiarios de obligaciones tributarias deben ser vinculados a los procedimientos de determinación oficial como litisconsortes facultativos. No obstante, advierte la Sala que dicha figura es una institución propia de los procesos judiciales, pero impropia de los procedimientos administrativos; y, en todo caso, tal como lo aclaró la Corte Constitucional en la providencia referida, la intervención de aquellos responsables en la actuación administrativa mediante una figura como la planteada *«no asegura en absoluto su derecho constitucional al debido proceso, ni las garantías de defensa y contradicción que personalmente les asisten. Por ello su vinculación personal resulta ineludible»*.

Así las cosas, no es cierto que la Corte Constitucional considere que los responsables tributarios deban ser tenidos como litisconsortes facultativos del contribuyente. Al contrario, al hilo del precedente constitucional, la obligación de vincular a los responsables solidarios o subsidiarios al procedimiento administrativo viene dada por su calidad de terceros con interés legítimo, puesto que el acto administrativo de carácter particular que llegue a proferirse (*i.e.* liquidación oficial, resolución sancionadora, etc.) los afecta directamente. De ahí que su vinculación al procedimiento sea necesaria, y con ese propósito debe acudir a los mecanismos establecidos en los artículos 37 y 38 del CPACA, aplicables por disposición del artículo 34 *ibidem*.

5- Ahora, en lo que concierne al conteo de términos debatido, es perentorio considerar que la sentencia C-1201 de 2003 fue reiterativa al determinar que los responsables solidarios o subsidiarios de obligaciones tributarias tienen derecho a intervenir en los procedimientos de determinación oficial en igualdad de condiciones respecto del obligado principal. De ahí que no sea correcto concluir que los plazos para que aquellos se pronuncien sobre las actuaciones que fijan la cuantía de la deuda estén supeditados al momento en que se notifiquen al contribuyente, pues convertiría la citación ordenada por la Corte Constitucional en un mero formalismo (*v.g.* bastaría con comunicar dichas actuaciones a los deudores solidarios o subsidiarios el mismo día del vencimiento del término para recurrirlas, sin que estos pudiesen ejercer efectivamente sus derechos de defensa y contradicción).

6- En contraposición, la Sala considera que los términos para que el contribuyente y los obligados solidarios y subsidiarios intervengan en los procedimientos de determinación tributaria comienzan a correr de manera independiente para cada uno de ellos, a partir del momento en que se les notifique el correspondiente acto administrativo. Así pues, las oportunidades para responder requerimientos, aportar pruebas, presentar recursos e interponer excepciones inician a computarse, para cada obligado, a partir del momento en que la Administración lo puso en conocimiento del respectivo acto, con independencia de que ese mismo acto se haya notificado a los demás deudores y de que los términos hayan comenzado o no a correr para estos.

Lo anterior, porque todos los responsables del tributo, sean solidarios o subsidiarios (*i.e.* obligados tributarios distintos del obligado principal), cuentan con el mismo derecho que el contribuyente para pronunciarse en la actuación administrativa y para controvertir los actos que se expidan en el curso de esta, en las mismas condiciones y, en lo que aquí interesa, con los mismos plazos. En ese sentido, es la Administración quien tiene la carga de efectuar la notificación de sus decisiones dentro de un término que le permita proferir el acto sin que haya perdido competencia temporal para responder a todos los interesados, de manera que garantice el debido proceso de estos y logre configurar un único título ejecutivo oponible a todos ellos.

7- Para la Sala, la carga descrita resulta plenamente justificada si se considera que, debido a las responsabilidades solidarias y subsidiarias, el poder y la confianza del



acreedor (*i.e.* la Administración) se acrecientan en lo que respecta a la satisfacción de la deuda. Gracias a tales fenómenos obligacionales, además de la responsabilidad ilimitada del contribuyente, la Administración cuenta con la responsabilidad complementaria de los deudores solidarios y subsidiarios: en lugar de una única persona (un solo patrimonio), varias responderán por la deuda tributaria, bien de forma solidaria (simultáneamente con el contribuyente), o de manera subsidiaria (con beneficio de excusión).

8- De suerte que, si el término para proferir un acto administrativo se vence sin que este se le notifique a uno o a varios responsables solidarios o subsidiarios, la actuación continuará frente al obligado principal y frente a los responsables a quienes se les haya notificado oportunamente, pero el acto no constituirá un título ejecutivo oponible a los responsables a los que no se les haya notificado en tiempo. La solución será diferente en el caso de que el término para proferir el acto administrativo se venza sin que este se le notifique al obligado principal, pues no podrá continuarse el procedimiento administrativo en relación con ningún responsable solidario o subsidiario, porque la Administración habrá perdido competencia temporal para determinar la deuda que están llamados a respaldar. Todo, sin perjuicio de aquellos casos en los que la normativa tributaria defina un procedimiento específico de vinculación de responsables solidarios o subsidiarios, como ocurre, por ejemplo, con los artículos 795 y 795-1 del ET.

9- En definitiva, por las razones expuestas, estima la Sala que el apartado demandado de la Circular DIAN nro. 140, del 04 de octubre de 2004, adolece de la nulidad alegada por los demandantes, toda vez que desatiende que, debido a la garantía constitucional del debido proceso, son independientes los términos que en el procedimiento de determinación de la deuda corren para los obligados tributarios principales y para quienes eventualmente responden por su deuda tributaria, a título de responsables solidarios o de responsables subsidiarios.

10- Sin lugar a condenar en costas, habida consideración de que este asunto es de interés público (art. 188 CPACA).

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad expresión «*En consecuencia, no existen términos independientes para quienes obren en calidad de litisconsortes en relación con el proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones*» contenida en la circular demandada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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



Radicado: 11001-03-27-000-2014-00193-00 (21565)
Demandante: JHONIER VALLEJO LÓPEZ Y OTROS

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ