



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., primero (1º) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 13001-23-31-000-2012-00094-01 (21136)
Demandante: AMAURY COVO TORRES
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Actos demandables en la vinculación del deudor solidario.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN, parte demandada, contra la sentencia del 7 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala especial de descongestión No. 003, que dispuso:

1. Declarar la nulidad de la Resolución No. 06241201100043 de abril 19 de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación, por medio de la cual se modifica la liquidación privada del contribuyente Tractocar S.A. y se profiere liquidación oficial de revisión, al haberse conculcado con su expedición el derecho constitucional al debido proceso del señor Amaury Covo Torres como representante legal de la sociedad Tractocar S.A.
2. Como quiera que al ser declarada nula la liquidación oficial de revisión, a título de restablecimiento del derecho, reconocer que el señor Amaury Covo Torres no debe cancelar las sumas oficialmente determinadas a la sociedad contribuyente de la cual es su representante legal, por no haberse efectuado en legal forma su vinculación en el proceso de determinación.
3. Declarar de oficio la ineptitud sustancial de la demanda con relación a la petición de nulidad del Oficio No. 1-6-206-241-00355 de junio 24 de 2011.

4. Sin condena en costas.
5. Ejecutoriada la presente decisión, archivar el expediente.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor Amaury Covo Torres solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas¹:

“1. Que se declare la nulidad del Oficio No. 1-6-206-241-00355 de fecha junio 24 de 2011, por el cual se pretende vincular a mi mandante como deudor solidario y de la Liquidación Oficial de Revisión No. 06241201100043 de abril 19 de 2011, que modificó la declaración de renta para la sociedad Tractocar S.A. identificada con Nit. 800.177.598-4, por el período gravable 2007, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Sección de Impuestos de Cartagena.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se reconozca que mi mandante no está obligado a cancelar, las sumas oficialmente determinadas a la sociedad contribuyente de la cual es su representante legal y se le restablezcan los derechos declarando que no le asiste tal obligación, por ser ilegal su vinculación al proceso. Igual declaración se predicará respecto de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta presentada por la persona jurídica investigada, por el período gravable 2007, dado que en el trámite del proceso de determinación se omitieron etapas fundamentales como la correcta notificación de las actuaciones administrativas tanto a la sociedad investigada, como a su representantes legales configurando violación al debido proceso y al derecho de defensa, amén de la expedición irregular y por parte de funcionario incompetente”.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. En el año 2007, el señor Amaury Covo Torres fue representante legal de la sociedad Tractocar S.A.

1.2.2. La DIAN inició investigación a la sociedad Tractocar S.A. por el impuesto de renta del año 2007. En el trámite del procedimiento, expidió el Requerimiento Especial No. 06238201000108 del 16 de julio de 2010 y la Liquidación Oficial de Revisión No. 06241201100043 del 19 de abril de 2011, actos que modificaron el tributo.

1.2.3. Mediante el Oficio No. 1-6-206-241-00355 del 24 de junio de 2011, la DIAN le comunicó al señor Amaury Covo Torres la existencia de la liquidación oficial de revisión, y que como deudor solidario, podía actuar en el proceso de determinación bajo la figura de litisconsorcio facultativo.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación de los artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política, por falta de notificación de la vinculación del deudor solidario

¹ Corrección de la demanda. Fls.55-76 c.p.

La DIAN expidió el oficio que vinculaba al señor Amaury Covo Torres como deudor solidario de Tractocar S.A., con posterioridad a la ejecutoria de la liquidación oficial. Además, omitió notificarle al deudor solidario los actos de determinación del tributo expedidos a la sociedad y, el oficio que lo vinculaba al proceso.

Fue con ocasión del proceso de cobro coactivo que el señor Amaury Covo Torres solicitó copia del expediente y se enteró de la vinculación de los representantes legales como deudores solidarios bajo la figura del litisconsorcio facultativo.

Desconoce la Administración que la vinculación del deudor solidario debe realizarse desde la expedición del requerimiento especial, porque es en esa oportunidad procesal que dicho tercero puede conocer y controvertir la modificación del impuesto, así como su responsabilidad en el pago del tributo.

1.3.2. Violación de los artículos 792, 793, 794 y 828-1 del Estatuto Tributario, y 28 del C.C.A. por establecer la calidad de deudor solidario sobre el representante legal de la sociedad

El señor Amaury Covo Torres, en su condición de representante legal, no le corresponde responder solidariamente por el pago del tributo de la empresa Tractocar S.A., en tanto no se encuentra dentro de la relación de deudores solidarios dispuesta en el artículo 793 del Estatuto Tributario.

El representante legal no es deudor solidario de los impuestos a cargo de la sociedad, sino únicamente los socios, coparticipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados. Es más, conforme con el artículo 794 ibídem, en las empresas anónimas y asimiladas, como la sociedad Tractocar S.A., ni los accionistas responden solidariamente por el pago de los tributos.

1.3.3. Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 691 del Estatuto Tributario, por incompetencia del funcionario que expidió la liquidación oficial de revisión

La liquidación oficial de revisión no fue expedida por el Jefe de la Unidad de Liquidación como lo exige el artículo 691 del Estatuto Tributario, sino por un funcionario del nivel asistencial, que solo tenía facultades para realizar labores de apoyo.

Pero además, en la liquidación oficial no se enuncian las normas ni el acto que le otorgó la facultad de expedir ese acto administrativo.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Excepciones

Ineptitud sustantiva de la demanda

La demanda no cumple con el requisito de explicar el concepto de la violación, porque solo se limitó a señalar las normas violadas.

En cuanto a los argumentos de defensa, dice:

“El señor Amaury Covo Torres no se encuentra vinculado como deudor solidario en este proceso [...] El hecho de que en el expediente exista un proyecto del oficio o un oficio dirigido a él no significa que se encuentre vinculado solidariamente”.

No puede confundirse la responsabilidad solidaria, con la responsabilidad subsidiaria, que es la que se presentaría en este caso.

Los deudores solidarios son los señalados de forma taxativa en el artículo 793 del Estatuto Tributario y, su responsabilidad nace en forma coetánea con la del deudor principal.

Mientras que los responsables subsidiarios están dispuestos en los artículos 573 y 798 ibídem, y son aquellos obligados a cumplir deberes formales, como el representante legal de una sociedad, que deben responder de forma subsidiaria por las consecuencias que se deriven por su omisión.

Para estos últimos sujetos, la responsabilidad surge cuando no pueda obtenerse el pago del deudor principal. Es en ese momento en que la DIAN expide el mandamiento de pago al responsable subsidiario y, por tanto, este es el documento idóneo para realizar su vinculación.

En todo caso, se precisa que los artículos 573 y 798 no exigen que deba notificarse al representante legal por la responsabilidad subsidiaria. Por tanto, el no hacerlo no invalida la liquidación oficial de revisión.

La liquidación oficial de revisión fue expedida por un funcionario competente, como se constata en la Resolución No. 0075 de marzo 25 de 2011, por medio de la cual la Directora Seccional de Impuesto de Cartagena le asignó la función de proferir dicho acto, debido a la ausencia temporal del titular de la División de Gestión de Liquidación.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 7 de febrero de 2014, el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Descongestión No. 003, declaró de oficio la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda respecto de la nulidad del oficio de vinculación de deudor solidario, y la nulidad de la liquidación oficial de revisión demandada. Además, ordenó no condenar en costas.

Para el Tribunal, debe declararse de oficio la excepción de inepta demanda con relación a la petición de nulidad del oficio de vinculación, porque es un acto que no define una situación jurídica concreta. Por tanto, esa actuación no es objeto de control de legalidad.

En la sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional condicionó la legalidad del artículo 828-1 del Estatuto Tributario –adicionado por los artículos 83 de la Ley 6 de 1992 y 9 de la Ley 788 de 2002-, en el sentido de que la vinculación de los deudores solidarios debe permitir que éstos tengan la posibilidad de ejercer el debido proceso, no solamente al momento de la ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino y especialmente, en el momento de su determinación.

Con fundamento en lo anterior, el Tribunal considera que es obligatorio que los deudores solidarios se vinculen de forma previa al proceso de determinación de la obligación tributaria.

Como en este caso, el oficio de vinculación fue expedido con posterioridad a la liquidación oficial, se encuentra que fue vulnerado el derecho de defensa del actor.

Por esa razón, se declara la nulidad de la liquidación oficial, al ser esta oponible en calidad de deudor solidario y, en tanto, no pudo ser debidamente controvertida. Y, se ordena que el actor no debe pagar las sumas oficialmente determinadas a la sociedad contribuyente de la cual es su representante legal, por no haberse vinculado en la oportunidad legal.

No se condena en costas a la entidad demandada porque la conducta procesal fue realizada de buena fe.

4. Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y, agregó:

Se aclara que la DIAN no ha vinculado al señor Amaury Covo Torres como deudor solidario, porque no se ha proferido mandamiento de pago en su contra por la obligación de Tractocar S.A.

El oficio demandado es de carácter informativo, en tanto tuvo por objeto comunicarle al actor la existencia de la liquidación oficial de revisión proferida a Tractocar S.A.

En todo caso, se precisa que la consecuencia legal que generaría la indebida vinculación del deudor subsidiario, no es la nulidad de la liquidación oficial revisión de Tractocar S.A., como se ordena en la sentencia de primera instancia, sino la inoponibilidad de dicho acto respecto del señor Amaury Covo Torres.

5. Alegatos de conclusión

5.1. La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y, agregó:

No es cierta la afirmación de la demandada, en la que sostiene que el oficio acusado no vincula como deudor solidario al señor Amaury Covo Torres, porque ese hecho fue el informado en el mismo documento.

Además, el oficio de vinculación no se trata de un simple proyecto de acto administrativo, porque en el expediente obra una certificación de la empresa de correo 472 en la que informa que ese acto fue remitido por correo el 1 de julio de 2011.

La indebida vinculación de los deudores solidarios genera que la liquidación oficial de revisión no esté ejecutoriada y, por tanto, no constituye un título ejecutivo.

5.2. La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado rindió concepto, en el sentido de que se nieguen las pretensiones de la demanda.

No es dable que el señor Amaury Covo Torres, invocando la calidad de deudor solidario, pretenda la nulidad de la liquidación oficial de revisión expedida a Tractocar S.A., por cuanto la DIAN no le ha dado esa condición.

No se puede declarar la nulidad del acto liquidatorio porque el mismo no fue recurrido ni demandado por la sociedad. Además, ese acto no tenía que ser notificado al señor Amaury Covo Torres porque éste no tiene la calidad de deudor solidario.

Y ello es así, porque de conformidad con el artículo 793 del Estatuto Tributario, los representantes legales no son deudores solidarios de las sociedades por el pago de los tributos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En el presente proceso se encuentra que el señor Amaury Covo Torres pretende la nulidad de los siguientes actos administrativos, discutiendo su calidad de deudor solidario.

(i) El oficio que le comunica que tiene la calidad de deudor solidario de Tractocar S.A., y que respecto de esa sociedad se ha expedido una liquidación oficial de revisión, contra la cual puede actuar como litisconsorcio facultativo.

(ii) La liquidación oficial de revisión expedida a la sociedad Tractocar S.A.

2. La Sala considera que, como lo señaló el Tribunal, el citado oficio constituye un acto de trámite, no demandable ante la jurisdicción, con fundamento en las siguientes razones:

2.1. El oficio demandado fue proferido en el marco del procedimiento de determinación del impuesto del deudor principal, en desarrollo del deber de la Administración de comunicar una actuación administrativa al deudor solidario.

Sobre ese deber, la Corporación² ha precisado que a la Administración le corresponde comunicarle al deudor solidario la existencia del *proceso de determinación del tributo del deudor principal*, con el fin de que aquél pueda controvertir en calidad de litisconsorte los actos definitivos, que son los que conformarán el título ejecutivo en su contra.

Y, tratándose de liquidación privada sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la Administración 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.

2.2. De modo que, en el procedimiento de determinación del deudor principal, el oficio demandado constituye un acto que debe expedir la Administración con el fin de comunicarle al deudor solidario la existencia de dicho procedimiento y, agrega la Sala, **con el fin de que le pueda ser oponible el acto de determinación oficial del impuesto.**

Por eso, se trata de un acto de trámite de carácter informativo, en tanto tiene por objeto poner en conocimiento de un tercero, la existencia de una actuación administrativa - la liquidación oficial de revisión- para que ejerza sus derechos como litisconsorte, y en la que puede verse comprometido como deudor solidario.

Significa lo anterior que, **del oficio informativo no se deduce la calidad de deudor solidario** –como sostiene el actor-, **sino que solo le informa la forma en que puede participar en el procedimiento administrativo.** Por tanto, el oficio no determina una situación jurídica particular y concreta que tenga causa directa y eficiente en el actor o que, ponga fin a una actuación, como sí ocurre con los actos definitivos.

Lo que encuentra explicación en que en el proceso de determinación no se impone la responsabilidad solidaria, solo se le comunica al tercero que podría tener la calidad de deudor solidario frente a una actuación administrativa. Información que permite que ese sujeto controvierta los actos definitivos del proceso de determinación, como la liquidación oficial de revisión.

² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso No. 41001-23-31-000-2006-00276-01 (21376). Sentencia del 3 de mayo de 2018. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Es con los actos definitivos que el tercero puede cuestionar ante la jurisdicción los aspectos formales y sustanciales de la obligación tributaria, porque son los que están encaminados a resolver la situación jurídica tributaria del deudor principal.

La responsabilidad solidaria se establece en el procedimiento de cobro coactivo, porque es cuando se determina al deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto de cobro y la cuantía de las mismas. **Es en este procedimiento y mediante la demanda de los actos definitivos del mismo, que el deudor solidario puede discutir su responsabilidad y el cobro del tributo.**

Por eso, no se puede considerar que el oficio demandado resuelva la situación jurídica del actor como deudor solidario.

2.3. En esa medida, el oficio demandado es un simple acto de comunicación y, por tanto, no puede tenerse como acto administrativo susceptible de ser demandado, ya que tiene por objeto informar sobre la existencia de una actuación administrativa, pero no contiene en sí mismo, una decisión que defina la situación jurídica particular del demandante.

Recuérdese que la Sala³ ha manifestado que los actos administrativos susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 50 del CCA, son aquellos “*que ponen fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, [...] o hagan imposible continuarla*”, supuestos que como se explicó, no se presentan en el oficio demandado.

3. En cuanto a la pretensión de nulidad de la liquidación oficial de revisión, la Sala revocará la sentencia de primera instancia en cuanto accedió a esta.

En este caso, no procede la pretensión nulidad de la liquidación oficial de revisión expedida contra Tractocar S.A. por cuanto el señor Amaury Covo Torres discute su legalidad con argumentos dirigidos a provocar un pronunciamiento sobre hechos que no fueron objeto de decisión en el acto que se demanda, como es la responsabilidad solidaria y la oportunidad de la vinculación como deudor solidario.

Como se explicó en líneas atrás, la vinculación del tercero como deudor solidario se presenta en el proceso de cobro coactivo, porque **en ese momento es que se determina individualmente y se exige su responsabilidad solidaria respecto de la obligación tributaria del deudor principal, siempre que le sea oponible.**

Por tanto, no hay lugar a demandar la liquidación oficial de revisión para que se emita un pronunciamiento sobre la responsabilidad solidaria del deudor solidario, que se repite, aún no existe en el proceso de determinación, sino solo cuando sea establecida en el proceso de cobro coactivo.

Aunque el actor también discutió la legalidad de la liquidación oficial de revisión por el vicio de falta de competencia, no puede perderse de vista que ese cargo, como los demás de la demanda, tienen por objeto que esta jurisdicción declare que no es responsable solidariamente por la obligación tributaria de Tractocar S.A., como se constata en el restablecimiento del derecho pedido en la demanda.

La pretensión de nulidad de la liquidación oficial tiene la finalidad de darle un alcance que no tiene ese acto administrativo, porque la solicitud de nulidad del mismo no puede dar lugar a la declaratoria de no responsabilidad solidaria, que

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Proceso No. 25000-23-27-000-2007-90073-01 (17163). Sentencia del 15 de abril de 2010. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Proceso No. 76001-23-31-000-2007-00499-01 (18779). Sentencia del 6 de noviembre de 2014. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

dígase de paso aún no ha sido impuesta al actor - como lo reconoce la DIAN-, sino únicamente surtiría efectos sobre la existencia de la obligación o su determinación, hechos que no se discuten en la demanda.

4. Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, declarará la excepción de inepta demanda sobre la pretensión de nulidad del Oficio No. 1-6-206-241-00355 del 24 de junio de 2011, y negará las demás pretensiones de la demanda.

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

FALLA

1. Revocar la sentencia apelada.
2. Declarar la excepción de inepta demanda sobre la pretensión de nulidad de Oficio No. 1-6-206-241-00355 del 24 de junio de 2011, proferido por la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena.
3. Negar las demás pretensiones de la demanda.
4. Reconocer personería para actuar en nombre de la parte demandante al doctor Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, de conformidad con el poder que obra en el folio 545 del expediente.
5. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ