



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 19001-23-31-000-2010-00052-01 (21337)
Demandante: ROSALBA RODRÍGUEZ MORALES
Demandado: DIAN

Tema: Cobro coactivo. Excepciones contra el mandamiento de pago. Falta de título ejecutivo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 3 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que decidió:

Primero.- NEGAR las pretensiones de la demanda.

Segundo.- Sin condena en costas.

Tercero.- Por secretaría liquídense los gastos del proceso.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

En el marco de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo de las obligaciones pendientes de la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C, la demandante junto con la señora Rosa Morales de Rodríguez

actuaron como garantes de las obligaciones sometidas a dicho trámite y, para tal fin, mediante memorial del 28 de diciembre de 2004, dirigido a la DIAN, dieron en prenda (sic) el inmueble identificado con folio de matrícula inmobiliaria 120-58389.

A través de la Resolución 8217065-205-2004-092, del 29 de diciembre de 2004, la DIAN, ordenó el embargo del inmueble dado en prenda de garantía.

Seguidamente, el 30 de diciembre de 2004, la Administración por medio de la Resolución 20040808990126, concedió la facilidad de pago solicitada, a favor de la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C, de la cual quedó establecida como garante la demandante.

Años después, la DIAN, tras requerir a la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C por el incumplimiento de la facilidad de pago, declaró, mediante la Resolución 20080811000008, del 28 de febrero de 2008, sin vigencia la facilidad de pago otorgada; acto administrativo que fue notificado el 10 de abril de 2010, a través de publicación en el diario oficial, previo intento de notificación personal.

El 12 de junio de 2009, la demandada profirió mandamiento de pago en contra de Rosalba Rodríguez Morales, como garante de la obligación de la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C, por la suma de \$34.673.000, correspondiente al cobro de las liquidaciones oficiales de revisión concernientes: (i) al impuesto de renta y complementarios de los años gravables 1997, 1998, 2000 a 2002; (ii) al impuesto para preservar la seguridad democrática año 2002; y (iii) retención en la fuente del año gravable 2004.

Frente a las actuaciones de cobro, la demandante propuso las excepciones de: falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que profirió el mandamiento de pago; excepción de la calidad de deudor solidario; y la indebida tasación del monto de la deuda.

Mediante la Resolución 2009313000002, del 31 de julio de 2009, la DIAN declaró no probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago y ordenó seguir adelante con la ejecución.

Esta resolución fue confirmada por medio de la Resolución 20093110000001, del 28 de septiembre de 2009, con ocasión del recurso de reposición interpuesto por la demandante.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), Rosalba Rodríguez Morales hizo las siguientes peticiones a la judicatura (fol. 3):

Son nulos los siguientes actos administrativos proferidos por la Administración (...)

El auto por el cual se resuelve un recurso de reposición 200903110000001 de Septiembre 28 de 2009 (...), mediante la cual se confirma en todas sus partes la Resolución (...) que declaró probadas las excepciones propuestas por la actora, ordenando continuar la ejecución por la siguiente obligación a pagar en cuantía de \$34.673.000.

La resolución por medio de la cual se resuelven las excepciones 2009313000002 de julio 31 de 2009, que declaró no probadas las excepciones propuestas por la actora, ordenando continuar la ejecución por la siguiente obligación a pagar en cuantía de \$34.673.000.

A título de restablecimiento del derecho, se declare que contra la actora:

1- La Dirección Seccional (...) no allegó el título ejecutivo, el Contrato de Prenda de Garantía a favor de la entidad fiscal.

2- La Dirección Seccional (...) no allegó el título ejecutivo, la Hipoteca a favor de la entidad fiscal.

3- No existe, en consecuencia, el título ejecutivo contra la actora.

Al efecto invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución, 828 y 831 del ET. Planteó el concepto de la violación en los siguientes términos:

Sostuvo que en el expediente administrativo no reposa el

documento idóneo que acredite la existencia del título ejecutivo. Seguidamente precisó que la demandante en asocio con Rosa Morales de Rodríguez, mediante escrito autenticado el 28 de diciembre de 2004, aceptó dar en garantía el inmueble de su propiedad a favor de la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C, a fin de que fuera hipotecado y secuestrado en el trámite de la solicitud del acuerdo de pago. Con todo, dijo que según el artículo 828 del ET, los títulos ejecutivos se conforman mediante las liquidaciones privadas, sus correcciones y las liquidaciones oficiales; excepcionalmente, el parágrafo de esta norma autoriza la constitución de los títulos ejecutivos a partir de las certificaciones emitidas por la Administración de impuestos, donde conste el valor determinado en las declaraciones privadas o en las liquidaciones de la autoridad tributaria.

Así, estimó que constitución de la garantía sobre el inmueble, debió hacerse necesariamente mediante un contrato de hipoteca, o mediante escritura pública. Adujo que tales documentos no obran en el expediente administrativo y que tampoco se suscribió contrato de prenda sobre dicho bien, por lo cual no existe título ejecutivo que fundamente el cobro.

Explicó que el mandamiento de pago es una cuenta de cobro que jurídicamente no tiene el mismo tratamiento probatorio y legal que debe tener el documento que constituye el título ejecutivo; así que el mandamiento de pago no puede hacer las veces de título y de documento de cobro. Concurrentemente, afirmó que en el entendido del anterior análisis, se debe ratificar la inexistencia del título ejecutivo.

Agregó que el mandamiento de pago no contiene una obligación clara pues este documento no sustituye al título ejecutivo. Tampoco existe una obligación expresa, ya que el mero ofrecimiento en garantía del bien inmueble propiedad de la actora y de la señora Morales de Rodríguez, es insuficiente para permitir identificar con precisión, la obligación reclamada. Por último, señaló que la obligación no es exigible pues depende del proceso judicial que determine la existencia del título.

Indicó que se vulneró el debido proceso de la actora puesto que no

tuvo la oportunidad de intervenir en la conformación del título, sino que fue integrada únicamente al proceso coactivo, sin que en este repose el contrato de prenda o de hipoteca.

Contestación de la demanda

El apoderado de la DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la demandante (fols. 32 a 36). Planteó, que al procedimiento de cobro coactivo no le aplican los requisitos formales que aduce la actora. En dicho contexto, precisó que la demandante de forma voluntaria accedió a garantizar la solicitud de facilidad de pago de las obligaciones incumplidas por parte de la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C.

Expresó que la Administración, a fin de perfeccionar la garantía, procedió al embargo del inmueble conforme a lo reglado en la Orden Administrativa nro. 00004, del 13 de diciembre de 2007.

Por otra parte, debido al incumplimiento de la facilidad de pago, la autoridad fiscal quedó habilitada para declararla sin efecto mediante un acto administrativo que fue notificado a las personas interesadas y, a continuación, se inició el trámite del cobro coactivo contra la garante de la obligación.

Advirtió que el mandamiento de pago no es el título ejecutivo y que este fue proferido en atención a la normativa tributaria.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Cauca negó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que de acuerdo con la sentencia del 4 de abril de 2013 (exp. 18970), proferida por el Consejo de Estado, el ofrecimiento de un bien inmueble como garantía de una facilidad de pago, no requiere de la constitución de una hipoteca a través de escritura pública, sino que basta con la manifestación del garante.

Por otra parte, afirmó que no hubo violación al debido proceso, pues contrario a lo manifestado por la actora, el mandamiento de

pago no surte las veces de título ejecutivo en el presente caso; el título empleado por la DIAN fue el acto que dejó sin efectos la facilidad de pago por el incumplimiento de lo acordado.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación (fols. 72 a 79):

Insistió en que el escrito autenticado suscrito por la actora junto con la señora Morales de Rodríguez no es un título ejecutivo de conformidad con los artículos 828 y 828-1 del ET. Adicionalmente, advirtió que de la lectura de la autorización para dar en garantía el inmueble, era requisito el contrato de prenda; esta condición no fue acatada por la Administración de manera que no se perfeccionó la garantía. Lo anterior, según la demandante, quebrantó el procedimiento establecido en la Orden Administrativa nro. 00004, del 13 de diciembre de 2007, que acompaña con el escrito del recurso de apelación.

Reiteró los argumentos en torno a que el mandamiento de pago no puede ser al mismo tiempo el título ejecutivo.

Aseguró que las medidas cautelares practicadas en el trámite de la facilidad de pago, fueron ilegales pues ello ocurrió en el año 2004, por su parte, el mandamiento de pago se profirió seis años después.

Insistió en que los actos acusados son nulos por falsa motivación, porque cobran una suma de dinero distinta a la determinada en las liquidaciones oficiales de revisión (títulos ejecutivos). Agregó que existe un cobro de lo no debido y que, si bien es cierto la sanción debe ser actualizada, también lo es que la DIAN debe establecer la fórmula que utilizó para esa operación.

Reprodujo además todos los cargos de nulidad del escrito de demanda.

Señaló que las sentencias no necesariamente deben condenar en

costas a la parte vencida, pues para que procedan se debe verificar la mala fe reprochable o la inexistencia de un fundamento razonable en el ejercicio de la acción, lo que no se probó en el caso. En este sentido, solicitó que se revoque la condena.

Alegatos de conclusión

La demandante y la DIAN reiteraron los argumentos del recurso de apelación y de la contestación de la demanda, respectivamente (fols. 141 a 144 y 145 a 152).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala se pronunciará sobre la sentencia del 3 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, a través de la cual negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se analizará: (i) si para hacer efectiva la garantía del acuerdo de pago, la Administración debía suscribir un contrato de hipoteca sobre el inmueble ofrecido; (ii) si existía título ejecutivo que sirviera de fundamento al procedimiento de cobro coactivo; y (iii) si las medidas cautelares practicadas en el trámite de la concesión de la facilidad de pago, vulneraron el debido proceso.

Se aclara por otra parte que, a pesar de que la demandante solicitó en el recurso de apelación el levantamiento de la condena en costas, la decisión de primera instancia no decretó dicha condena, razón por la cual la Sala se abstendrá de analizar ese cargo contra una decisión que no hace parte de la sentencia del *a quo*.

2. El fundamento de las alegaciones de la apelante radica en que, a su entender, «*el Estatuto Tributario no señala como título ejecutivo 'la simple autorización' o el simple ofrecimiento de ser aceptado un*

inmueble como prenda o en hipoteca» porque «estas simples peticiones jurídicamente no son respaldo de obligaciones fiscales, no son garantía de obligaciones fiscales [en la medida en que] ambos ofrecimientos debieron ser elevados a escritura pública para adquirir el estatus jurídico de título ejecutivo» (fol. 7).

En ese sentido, considera que el hecho de ofrecer en garantía un bien inmueble no perfecciona la constitución de la garantía, lo cual indirectamente le lleva a plantear que para el caso no habría ningún tipo de título ejecutivo de los previstos en el artículo 828 del ET.

2.1- Respecto de este cargo, observa la Sala que el artículo 814 del ET dispone que, mediante resolución, las autoridades de impuestos nacionales pueden conceder facilidades para el pago de obligaciones tributarias *«siempre que el deudor o un tercero a su nombre (...) ofrezca bienes para su embargo y secuestro (...) o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración»* (subrayas añadidas), caso en el cual los bienes voluntariamente ofrecidos quedan afectos a garantizar el cumplimiento de la deuda tributaria respecto de la cual se concede la facilidad de pago, por el simple hecho de que la DIAN otorgue la facilidad mediante acto administrativo motivado.

Así las cosas, la norma no exige que para que se perfeccione la garantía ofrecida deban cumplirse requisitos adicionales a la conjunción del ofrecimiento de la garantía por el deudor o su garante y la aprobación de ella por parte de la Administración mediante la resolución en la cual se concede la facilidad de pago. Es decir que, contrario a lo que entiende la demandante, no es necesario que se constituya una hipoteca mediante escritura pública para materializar la garantía ofrecida a la DIAN para el cumplimiento de una deuda tributaria.

Sobre ese particular ya se pronunció esta Sección en sentencia del 4 de abril de 2013 (exp. 18970; CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en los siguientes términos, que resulta pertinente reiterar:

(...) la norma en mención exige, para la concesión de la facilidad de pago, en lo atinente a la garantía con bienes, simplemente que el deudor o un tercero "... ofrezca bienes para su embargo y secuestro..." a satisfacción de

la Administración.

Estos bienes pueden ser embargados y secuestrados antes o simultáneamente con el mandamiento de pago, según lo dictan los artículos 837 del Estatuto Tributario, o, específicamente para el incumplimiento del acuerdo de pago, se podrá igualmente practicar el embargo, secuestro y remate de los bienes, con el acto administrativo mediante el cual se deja sin efecto la facilidad de pago, de acuerdo con el artículo 814-3 ib.

Las normas legales referidas no exigen requisito adicional o diferencial (sic) cuando se trata de bienes inmuebles, como erróneamente lo plantea el excepcionante. Este se fundamenta para su aserción, en el texto del artículo 12 del Decreto 960 de 1970 que señala:

“Deberán celebrarse por escritura pública todos los actos y contratos de disposición o gravamen de bienes inmuebles y en general aquellos para los cuales la ley exija esta solemnidad”

Sin embargo, esta norma debe ser entendida en el contexto en que se ubica, es decir, referente al ofrecimiento de un bien para que sea embargado o secuestrado, no al embargo o secuestro en sí mismos. Tal ofrecimiento no constituye un acto de disposición o gravamen de inmuebles y, por tanto, para que se constituyan en garantía, basta con el escrito presentado por el garante. Se advierte que los gravámenes reales sobre bienes inmuebles que exigen para su validez la celebración de escritura pública y su registro en el folio de matrícula inmobiliaria halla su lugar entre derechos como los derechos de usufructo (artículo 830 del Código Civil), uso (art. 870 ib.), servidumbres (art. 879 ib.) e hipoteca (art. 2432ib.), dentro de los cuales no está el ofrecimiento de los bienes en garantía, pues, como se indicó, este no constituye acto de disposición de los inmuebles ofrecidos en garantía.

En este orden de ideas, no es viable adicionar requisitos a los expresa y restrictivamente consagrados en las normas tributarias que regulan el cobro coactivo, a fin de hacer más gravosa la constitución de garantías a favor del fisco.

En el caso bajo estudio, consta en el expediente que la demandante en escrito dirigido a la DIAN el 28 de diciembre de 2004, hizo la siguiente manifestación de forma libre y voluntaria, sin que concurriera ningún vicio de la voluntad (fol. 8 ca):

Nosotros, [sic] ROSA MORALES DE RODRÍGUEZ y ROSALBA RODRÍGUEZ MORALES, mayores de edad e identificadas con las cédulas de ciudadanía (...) respectivamente y expedidas en Popayán, autorizamos a la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C para que dé en prenda de garantía a la DIAN para ser hipotecado y secuestrado en [sic] bien inmueble ubicado en

[...] y con matrícula catastral 120-58389.

Tal ofrecimiento, aunado a lo decidido por la demandada en la Resolución nro. 20040808990126, del 30 de diciembre de 2004, por medio de la cual concedió la facilidad de pago solicitada por la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C, tuvo el efecto jurídico de conformar de manera plena una garantía a favor de la Nación y a cargo de la demandante, para afianzar el pago de las obligaciones tributarias autoliquidadas por la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C.

Además, se debe tener en cuenta que se señaló en la oferta de garantía hecha por la demandante que el bien inmueble quedaba dispuesto para que fuese secuestrado por la entidad demandada, lo cual dio lugar a que, con fundamento en el artículo 814 del ET, mediante Resolución nro. 8217065-205-2004-092, del 29 de diciembre de 2004, la DIAN, ordenara el embargo del inmueble dado en garantía, medida a la cual nunca se opuso la demandante.

Así, en definitiva, el inmueble ofrecido salió del comercio para servir como garantía del pago de la deuda tributaria de la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C. Por tanto, quedó a expensas de que dicha sociedad atendiera completamente el pago de la deuda so pena de que cualquier incumplimiento diera lugar a que se adelantara la ejecución sobre él. Y según está acreditado en el plenario, la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CIA S EN C deshonoró la facilidad de pago concedida, hecho que no discuten las partes, razón por la cual la DIAN, tras requerir a la sociedad, declaró, mediante la Resolución 20080811000008, del 28 de febrero de 2008, el incumplimiento y pérdida de vigencia de la facilidad de pago otorgada.

2.2- Con relación al cobro coactivo suscitado a continuación, plantea la demandante que la Administración debió constituir un título que fuera diferente al escrito que ella elaboró junto con la señora Morales de Rodríguez, por medio del cual dieron en garantía el inmueble identificado con matrícula inmobiliaria 120-58389, toda vez que los únicos títulos que pueden ser objeto de la orden de pago en el procedimiento coactivo son los señalados en el artículo 828 del ET.

Para la Sala, contrario a las aseveraciones de la apelante, en el caso objeto de enjuiciamiento sí existe un título ejecutivo de aquellos que están previstos en el artículo 828 del ET. Puntualmente, se trata del contemplado en el ordinal 4.º del artículo, de acuerdo con el cual prestan mérito ejecutivo:

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

Es así que, al haber otorgado la demandante una garantía respecto de una deuda tributaria que a la postre se declaró incumplida (circunstancias de hecho que ya fueron analizadas y que son admitidas por ambas partes procesales), adquirió la connotación de título ejecutivo para el cobro coactivo tributario la garantía dada por la demandante y aceptada por la demandada.

Juzga en consecuencia la Sala que son improcedentes los cargos de la demanda reiterados en la apelación, relativos a la falta de título ejecutivo que pudiese servir de fundamento al procedimiento de cobro adelantado contra la garante de la deuda.

3. También censuró la demandante que la DIAN haya practicado desde 2004, cuando fue acordada la facilidad de pago, el embargo del inmueble que garantizaba el cumplimiento de la deuda; pero que el mandamiento de pago para hacer efectiva la garantía solo se haya librado seis años después.

Al respecto, señala la Sala que, aunque el artículo 814-2 del ET no ordena que deban practicarse las medidas cautelares simultáneamente con la aprobación del acuerdo de pago, es lo cierto que el artículo 837 *ibidem* establece que «Prevía o simultáneamente con el mandamiento de pago, el funcionario podrá decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad» (subraya añadida). Esta potestad resulta compatible con el objeto de la celebración de los acuerdos de pago de las obligaciones tributarias, y por tanto se puede ejercer plenamente en el marco de ellos, habida cuenta de que lo que buscan es dar un plazo para el pago

sin que se active el cobro de la deuda que se encuentra incumplida; de manera que la Administración, a fin de garantizar que dentro del plazo concedido se efectuará el pago total, puede practicar embargos de los bienes dados en garantía para dejarlos por fuera del comercio y así prevenir insolvencias o levantamientos de bienes de quienes se encuentran vinculados con la deuda, ya sea a título de obligados principales o de garantes.

En el caso debatido, la DIAN través de la Resolución 8217065-25-2004-092, del 29 de diciembre de 2004, ordenó el embargo del inmueble dado en garantía y, a continuación, mediante la Resolución 20040808990126, del 30 de diciembre de 2004, concedió la facilidad de pago a la sociedad ANTONIO RODRÍGUEZ Y CÍA S EN C (fol. 13). Esta Judicatura encuentra por tanto que la Administración estaba habilitada para decretar el embargo del inmueble dado en garantía para la celebración del acuerdo de pago, con anterioridad a la expedición del mandamiento de pago conforme al artículo 837 del ET.

Agréguese a lo expuesto, que la censura de la demandante en este sentido no concuerda, de modo alguno, con las excepciones al mandamiento de pago establecidas en el artículo 831 del ET; por lo cual, este no es el medio judicial para controvertir el decreto del embargo efectuado mediante la Resolución 8217065-25-2004-092, del 29 de diciembre de 2004. No prospera el cargo.

Por consiguiente se confirmará la decisión de primer grado.

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.

F A L L A

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 3 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Rosalba Rodríguez

Morales contra la DIAN.

2. **RECONOCER** personería para actuar en representación de la DIAN al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva, en los términos del poder que le fue otorgado (fol. 120).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ