



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., junio quince (15) de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 500012331000-2012-00292-01 [20868]

Actor: DORA ELENA CASTRO CASTAÑO

**Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL -
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN**

Referencia: AUSENCIA DE ACTO ADMINISTRATIVO ENJUICIABLE EN EJERCICIO DEL MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, FACILIDAD DE PAGO, EL OFRECIMIENTO EN GARANTÍA POR PARTE DE UN TERCERO, CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA FACILIDAD DE PAGO, EL TÍTULO EJECUTIVO CONTRA EL TERCERO GARANTE Y VINCULACIÓN AL PROCESO DE COBRO COACTIVO



Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del veintiséis (26) de noviembre de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la resolución No. 004 del 25 de agosto del 2011, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional Villavicencio, por medio de la cual se resuelven las excepciones propuestas por DORA ELELNA (sic) CASTRO CASTAÑO, contra el mandamiento de pago No. 033 del 8 de junio del 2011, en cuanto efectúa indebida tasación del monto de la deuda.

SEGUNDO: DECLÁRASE probada la excepción de indebida tasación del monto de la deuda propuesta por DORA ELENA CASTRO CASTAÑO, contra el mandamiento de pago No. 033 del 8 de junio de 2011, teniendo en cuenta que su concurrencia como deudora solidaria está condicionada solo al valor del 50% del inmueble del que es propietaria en esa proporción, ofrecido en garantía.

TERCERO: ANULAR parcialmente la resolución No. 003 del 20 de febrero del 2011, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional Villavicencio, por medio de la cual se ordena seguir adelante la ejecución, en cuanto afecte el patrimonio de DORA ELENA CASTRO CASTAÑO, en un valor superior al 50% de la bodega ubicada en la carrera 37 No. 26 C 63 del barrio Siete de Agosto, que otorgó en garantía.

CUARTO: Con base en el artículo 188 del CPACA y el numeral 3.1.2 del artículo 6 del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura, condenar en costas a la demandada, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por valor de UN MILLÓN TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CIENTO TREINTA Y SEIS PESOS (\$1.397.136) equivalentes al 0.5% del valor de las pretensiones a la fecha de presentación de la demanda.

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

El 8 de febrero de 2006, la señora Dora Elena Castro Castaño, “*inducida*”¹ por la UAE – DIAN, presentó de manera personal memorial ante la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Villavicencio, mediante el cual manifestó que se constituía como deudora solidaria de las obligaciones tributarias pendientes de pago del señor Jorge Castro Chica, con el 50% de la bodega ubicada en la carrera 37 # 26 C - 63, barrio Siete de Agosto.

Con la **Resolución de Facilidad de Pago Nro. 20060808000013 del 27 de marzo de 2006**, la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio (i) concedió plazo para el pago de las obligaciones del señor Jorge Castro Chica por el término de 24 meses y por la suma de \$442.615.000 y (ii) aceptó la garantía real ofrecida por el deudor consistente en un bien inmueble con matrícula inmobiliaria Nro. 230-105603 de Villavicencio – Meta, avaluado por la suma de \$423.000.000, por las obligaciones de retención del año 2003 períodos 4 y 8, por retención del año 2004 períodos 4, 6, 10, 11 y 12, por retención del año 2005 períodos 4, 6, 8, 9, 10 y 11, por ventas del año 2004 períodos 3, 4, 5 y 6, por ventas del año 2005 períodos 2 y 5 y por renta de los años 2003 y 2004².

Mediante la **Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007**, la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio

¹ Según lo manifestó el apoderado de la parte actora en la reforma de la demanda. Cfr. el folio 82 del c.p.

² Cfr. los folios 69 a 72 del c.a. Nro. 1.



declaró sin vigencia la anterior facilidad de pago y ordenó hacer efectiva la garantía otorgada hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada por la suma de \$473.254.000 más los intereses y actualizaciones que se causen a la fecha de pago por las obligaciones de renta del año 2003, por ventas del año 2004 periodo 6, por ventas del año 2005 periodos 2 y 5, por retenciones del año 2004 periodos 10, 11 y 12 y por retenciones del año 2005 periodos 4, 6, 8, 10 y 11³.

Con la Resolución Nro. 20080812000003 del 16 de enero de 2008, el Jefe de la citada División rechazó el recurso de reposición interpuesto por el deudor⁴. La notificación de esta decisión al señor Jorge Castro Chía en su calidad de deudor y a la señora Dora Elena Castro Castaño en su calidad de deudora solidaria se realizó por edicto fijado el 5 de febrero de 2008 y desfijado el 18 de febrero siguiente⁵.

El 25 de febrero de 2008, la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio profirió el Mandamiento de Pago Nro. 20080302000025 a favor de la Nación -DIAN y en contra del señor Jorge Castro Chica, por la suma de \$228.572.000, por concepto de retención del año 2004 períodos 10, 11 y 12, por retención del año 2005 períodos 4, 6, 8, 10 y 11, por retención del año 2006 periodo 7, por ventas del año 2004 periodo 6, por ventas del año 2005 periodos 2 y 5, por ventas del año 2007 periodos 1, 3 y 4 y por renta de los años 2003 y 2006, más los intereses y actualizaciones que se causen desde que se hizo exigible la obligación y hasta cuando se pague, más las costas del proceso⁶.

³ Cfr. los folios 98 a 100 del c.a. Nro. 1.

⁴ Cfr. los folios 109 a 110 del c.a. Nro. 1.

⁵ Cfr. los folios 113 a 118 del c.a. Nro. 1.

⁶ Cfr. los folios 88 a 89 del c.a. Nro. 2.



Mandamiento de pago que se notificó al deudor por correo, el 9 de septiembre de 2009⁷.

El 12 de octubre de 2010, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio profirió el Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 024, mediante el cual se dispuso vincular y, en consecuencia, librar orden de pago en contra de la señora DORA ELENA CASTRO CASTAÑO, por renta del año 2003, por ventas del año 2004 periodo 6, por ventas del año 2005 periodos 2 y 5, por retención del año 2004 periodos 10, 11 y 12 y por retención del año 2005 periodos 4, 6, 8, 10 y 11⁸. Decisión que se notificó de manera personal al apoderado de la deudora solidaria el 15 de diciembre de 2010⁹.

Mediante la Resolución Nro. 007 del 21 de diciembre de 2010, la Administración revocó el anterior mandamiento de pago, porque a la deudora solidaria no se le notificó el acto administrativo que dejó sin vigencia la facilidad de pago¹⁰.

El 12 de enero de 2011, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio profirió el **Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001**, mediante el cual se dispuso vincular y, en consecuencia, librar orden de pago en contra de la señora Dora Elena Castro

⁷ Cfr. los folios 92 del c.a. Nro. 2 y 372 a 373 c.a. Nro. 3.

⁸ Cfr. los folios 13 a 14 del c.a. Nro. 8.

⁹ Cfr. el folio 14 anverso del c.a. Nro. 8.

¹⁰ Cfr. el folio 23 anverso del c.a. Nro. 8.



Castañó, por las obligaciones citadas con anterioridad¹¹. Decisión que se notificó por correo¹².

Contra el anterior mandamiento de pago el apoderado de la señora Dora Elena Castro Castañó propuso las excepciones de falta de ejecutoria del título [porque en su calidad de apoderado no se le notificó de la resolución que dejó sin vigencia la facilidad de pago], indebida tasación del monto de la deuda, falta de título ejecutivo y la basada en la calidad de deudor solidario¹³.

Con la **Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011**, la Administración negó las excepciones planteadas por el apoderado de la ejecutada, porque el garante no podía alegar excepción diferente a la del pago efectivo y ordenó adelantar la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrados y los que se llegaren a embargar¹⁴.

Mediante la **Resolución Nro. 001 del 13 de mayo de 2011** y con fundamento en el artículo 849-1 del Estatuto Tributario, la DIAN (i) revocó la Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011, (ii) revocó el Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001 del 12 de enero de 2011, porque no se había surtido la notificación de la resolución que declaró sin vigencia la facilidad de pago al apoderado de la deudora solidaria y (iii)

¹¹ Cfr. los folios 53 a 54 del c.a. Nro. 8.

¹² Cfr. los folios 55 a 57 del c.a. Nro. 8.

¹³ Cfr. los folios 67 a 73 del c.a. Nro. 8.

¹⁴ Cfr. los folios 74 a 75
del c.a. Nro. 8.



ordenó que se notificara al apoderado de la deudora del contenido de la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007¹⁵.

El 14 de enero de 2011, se notificó por correo a la deudora [garante] del acto administrativo que declaró sin vigencia la facilidad de pago¹⁶ y el 26 de mayo de 2011 se le notificó a su apoderado¹⁷.

El 8 de junio de 2011, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio profirió el **Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033**, mediante el cual se dispuso vincular y, en consecuencia, librar orden de pago en contra de la señora DORA ELENA CASTRO CASTAÑO, por las obligaciones de renta del año 2003, ventas del año 2004 período 6, ventas del año 2005 periodos 2 y 5, retención del año 2004 periodos 10, 11 y 12 y retención del año 2005 periodos 4, 6, 8, 10 y 11¹⁸.

El 25 de julio de 2011, el apoderado de la señora Dora Elena Castro Castaño propuso las excepciones de prescripción de la acción de cobro, indebida tasación del monto de la deuda, falta de título ejecutivo y con fundamento en la calidad de deudor solidario, la de inexistencia de la solidaridad¹⁹.

¹⁵ Cfr. los folios 96 a 98 del c.a. Nro. 8.

¹⁶ Cfr. los folios 64 y 65 del c.a. Nro. 8.

¹⁷ Así lo afirmó en el escrito mediante el cual propuso excepciones contra el Mandamiento de Pago Nro. 033 del 8 de junio de 2011 (Cfr. el folio 127 del c.a. Nro. 8), aunque la Administración sostuvo que esa notificación se surtió el 27 de mayo de 2011 al decidir las excepciones propuestas contra el citado mandamiento de pago (Cfr. el folio 137 del c.a. Nro. 8).

¹⁸ Cfr. los folios 108 a 110 del c.a. Nro. 8.

¹⁹ Cfr. los folios 127 a 132 del c.a. Nro. 8.



Las anteriores excepciones fueron negadas por la Administración mediante la **Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011**²⁰.

Decisión que fue confirmada por la **Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011**, que resolvió el recurso de reposición interpuesto por el apoderado de la demandante²¹.

Por la **Resolución Nro. 003 del 20 de febrero de 2012**, la Administración ordenó seguir adelante la ejecución en contra de la señora Dora Elena Castro Castaño, en su calidad de deudor solidario de Jorge Castro Chica, por los tributos y montos señalados en el Mandamiento de Pago Nro. 033 del 8 de junio de 2011, más los intereses y las actualizaciones de las obligaciones que se causen desde que se hicieron exigibles hasta cuando se realice el pago total, junto con los gastos y costas del proceso. De igual manera se ordenó la investigación pertinente a fin de identificar los bienes del deudor para ser embargados y secuestrados “y *perfeccionar las existentes*” y ordenar el remate de los bienes embargados y secuestrados que figuren dentro del proceso²².

1.2 Las pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó:

²⁰ Cfr. los folios 136 a 140 del c.a. Nro. 8.

²¹ Cfr. los folios 147 a 156 del c.a. Nro. 8.

²² Cfr. los folios 183 a 185 del c.a. Nro. 8.

1. *Se declare la nulidad de la resolución 002 del 07/03/2011 proferida por la DIAN mediante la cual se niegan las excepciones presentadas por la demandante.*
2. *Que por las irregularidades presentadas por la DIAN, mi mandante no esta obligada a pagar a la demandada suma alguna.*
3. *Se decrete la nulidad de la resolución N° 004 del 25/08/2011 mediante la cual se niegan las excepciones planteadas por la demandante al mandamiento de pago N° 033 del 08/06/2011, expedida (sic) por la dirección seccional de impuestos y aduanas de Villavicencio- DIAN.*
4. *Se decrete la nulidad del acto administrativo resolución N° 003 del 20 de febrero de 2012 que ordena seguir adelante la ejecución en contra de DORA ELENA CASTRO CASTAÑO producido por la dirección seccional de impuestos y aduanas de Villavicencio- DIAN, y por el cual se fijó la obligación fiscal de mi poderdante, y todos los demás actos posteriores a estos.*
5. *En virtud de restablecer el derecho de la accionante, se declaren probadas las excepciones presentadas por ella el 22/02/2011 respecto del mandamiento de pago N° 001 del 12/01/2011, y se ordene el levantamiento de las medidas cautelares en contra de los bienes de la demandada DORA ELENA CASTRO CASTAÑO que se hayan dictado con virtud del cobro que por esta se ataca.*

(sic)

DECLARACIÓN SUBSIDIARIA

En caso de no haber prosperidad en el petitum principal, solicito la siguiente de manera subsidiaria.

- 1- *En virtud de restablecer el derecho de la accionante, se declaren probadas las excepciones presentadas por ella respecto del mandamiento de pago N° 033 del 8/06/2011, y se ordene el levantamiento de las medidas cautelares en contra de los bienes de la demandada DORA ELENA CASTRO CASTAÑO que se hayan dictado con (sic)*



2- *virtud del cobro que por esta se ataca*²³.

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulneración de los artículos 2, 4, 6 y 29 de la Constitución Política, 28 del Código Contencioso Administrativo, 1568 del Código Civil, 4 del Código de Procedimiento Civil y 828-1, 833 y 849-1 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación lo desarrolló de la siguiente manera²⁴:

Con la actuación de la Administración se violó el derecho a la defensa y al debido proceso, porque la vinculación como deudora solidaria se hizo de manera irregular y con desconocimiento de lo previsto en el artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

También se violó el artículo 2 de la Constitución Política, porque la demandante “*fue llevada ante la DIAN para un fin específico, que era la (sic) de permitir con su dicho de (sic) ser solidaria con su padre con el 50% de un bien*”; por lo tanto, “*no podía aprovechar la administración para de manera irregular mantenerla vinculada a un*

²³ Cfr. el folio 85 del c.p.

²⁴ El resumen corresponde al expuesto en la reforma a la demanda visible en los folios 82 a 91 del c.p., admitida por auto del 11 de junio de 2013 (Cfr. los folios 121 a 122 del c.p.).



proceso de cobro tributario, y además de estarla persiguiendo en todo su patrimonio [...]”²⁵.

De igual manera se omitió el artículo 6 de la Constitución Política, porque la parte actora no ha obrado en contra de las leyes que regulan la materia de impuestos, aún así, se le está imponiendo *“un tributo como obligación expresa, con fundamento en supuestos fácticos de naturaleza falsa EN SU MOTIVACIÓN, y se actúa EN ABUSO DE PODER, constituye inequívocamente extralimitación de funciones y atribuciones”²⁶.*

Además de lo anterior, el artículo 793 del Estatuto Tributario, norma en la que se fundamenta la actuación demandada, no se aplica para el caso concreto.

En este asunto se tiene que tener en cuenta el artículo 1568 del Código Civil, en consecuencia, la Administración debe asumir que se está ante una solidaridad convencional, por ende, no se puede ir más allá de la voluntad de las partes, es decir, que se debe aceptar que la demandante ofreció el 50% de un bien para respaldar las obligaciones de su señor padre, ofrecimiento que fue aceptado por la UAE -DIAN.

Al desconocerse la voluntad de la convención se está incurriendo en falsa motivación y desviación de poder.

²⁵ Cfr. el folio 86 del c.p.

²⁶ Cfr. el folio 86 del c.p.



En síntesis, la obligación que pretende hacer efectiva la Administración no es clara, expresa y exigible.

De igual manera, tampoco se cuenta con un acto administrativo que determine la deuda a cargo de la demandante y que se pueda ejecutar “*no tiene ejecutividad*”, por indebida vinculación a la deudora solidaria al proceso de determinación de la obligación. Al respecto, se pronunció el Consejo de Estado en la providencia del “6406 C.P. *María Inés Ortiz Barbosa, Radicado 15078*”. (sic)

En efecto, la Resolución Nro. 2007081100051 del 5 de diciembre de 2007 – que declaró sin vigencia la facilidad de pago y ordenó hacer efectiva la garantía otorgada-, es un acto administrativo en contra del señor Jorge Castro Chica y no de la parte actora; por lo tanto, la actuación está viciada de nulidad por falsa motivación y extralimitación de funciones.

Adicional a lo anterior, se desconoció el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, porque en el proceso administrativo de determinación no se citó de manera oportuna a la deudora solidaria, tal como lo exige el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo y lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003.

Conforme con lo anterior, las excepciones propuestas ante la Administración, denominadas indebida tasación del monto de la deuda, falta de título ejecutivo y la



de inexistencia de la solidaridad, están llamadas a prosperar; en consecuencia, la actuación demandada también desconoció lo previsto en el artículo 833 del Estatuto Tributario.

Máxime, si se tiene en cuenta que en lugar de declarar probadas las excepciones propuestas por la parte ejecutada contra el Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001 del 12 de enero de 2011, la UAE – DIAN revocó la actuación, lo que evidencia la indebida interpretación del artículo 849-1 del Estatuto Tributario establecido para subsanar irregularidades procesales y no sustanciales.

En sustento del anterior argumento, citó la sentencia de esta Sección del 27 de septiembre de 2007, radicado Nro. 2003-02068-01 [16060], C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y otra sin fecha, radicado Nro. 2008-00159-01 [18047], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Por otra parte, también se desconoció lo previsto en la sentencia de la Sección Primera de esta Corporación, del 21 de septiembre de 2000, radicado Nro. 5796, que *“ordena que el acto que declara el incumplimiento y el que ordena hacer efectiva la garantía, tiene 2 años para su firmeza. El desconocimiento de esta sentencia obedece a que la DIAN, notificó al apoderado de la demandante CASTRO CASTAÑO, pasados casi tres años y medio después de su expedición, logrando su firmeza a partir de esa fecha, así se nota en el numeral tercero del resuelve de la resolución 001 del 13/05/2011”*²⁷.

²⁷ Cfr. el folio 89 del c.p.



Finalmente, también se vulneró el artículo 4 del Código de Procedimiento Civil *“porque con la liquidación oficial de revisión se sacrificó el derecho a mi mandante, contrariándose el espíritu y la letra de este precepto”*²⁸.

1.4 La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda²⁹, por las razones que se exponen a continuación:

Propuso la **excepción de inepta demanda** porque se pretende la nulidad de actos administrativos que conforme al artículo 835 del Estatuto Tributario no son susceptibles de control de legalidad, como es el caso del Mandamiento de Pago Nro. 033 del 8 de junio de 2011 y de la Resolución Nro. 003 del 20 de febrero de 2012 que ordenó seguir con la ejecución.

En lo que tiene que ver con el fondo del asunto, la parte demandada manifestó que no se le violó el derecho al debido proceso ni a la defensa, porque el proceso de cobro coactivo se adelantó conforme al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

Además de lo anterior, se atendió lo previsto en los artículos 2, 4 y 6 de la Constitución Política.

²⁸ *Ib.*

²⁹ Se contestó la demanda pero no su reforma (folios 52 a 68 del c.p.).



También se observó lo dispuesto en la sentencia de la Corte Constitucional C-1201 de 2003 y en la Circular de la DIAN Nro. 00140 del 4 de octubre de 2004, porque la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2008 (sic), por la que se declaró sin vigencia la facilidad de pago, se le notificó a la deudora solidaria el 14 de junio de 2011 y a su apoderado el 27 de mayo de 2011.

Posteriormente, el 1º de julio de 2011, se les notificó del Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011.

La excepción de **falta de título ejecutivo** no está llamada a prosperar, porque el procedimiento administrativo de cobro coactivo, previsto en el Estatuto Tributario, señala que una vez otorgada la facilidad de pago e incurrido en el incumplimiento de las cuotas concedidas o del pago de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, surgidas con posterioridad, lo procedente es dejar sin efecto la facilidad de pago concedida y, de ser el caso, ordenar la efectividad de la garantía.

En este asunto se debe tener en cuenta que conforme al artículo 828-4 del Estatuto Tributario, las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas, prestan mérito ejecutivo.

Por lo tanto, ante la omisión en el pago de lo adeudado a la Administración y la posterior declaratoria sin vigencia de la facilidad de pago otorgada al contribuyente,



lo procedente es proferir el correspondiente mandamiento de pago, como en efecto se hizo.

En el caso concreto no existe duda sobre la validez y la existencia del título ejecutivo porque la señora Dora Elena Castro Castaño, mediante oficio al que le hizo presentación personal el 8 de febrero de 2006, le manifestó a la DIAN que se constituía en deudora solidaria del señor Jorge Castro Chica, con el 50% de la bodega ubicada en la carrera 37 Nro. 26 C-63.

Sobre la vinculación al deudor solidario, se remitió a la sentencia de esta Sección del 16 de marzo de 2011, radicado Nro. 2006-01360-01, C. P. William Giraldo Giraldo, que reiteró la posición expuesta en la sentencia del 31 de julio de 2009, radicado Nro. 17103, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En lo que tiene que ver con la excepción de **indebida tasación del monto de la deuda** la parte demandada precisó que la señora Dora Elena Castro Castaño fue quien de manera voluntaria, libre y espontánea aceptó las condiciones impuestas por la DIAN al otorgar la facilidad de pago a favor del señor Jorge Castro Chica.

Es decir, la demandante se constituyó como deudora solidaria en los términos previstos en el literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario y respaldó la deuda *“sin ninguna limitación del monto de esta y de contera ofreciendo como garantía un bien de su propiedad, que fue suficiente para respaldar la solicitud”* de facilidad de pago.



1.5 La sentencia apelada

El Tribunal declaró probada la excepción de indebida tasación del monto de la deuda y la nulidad parcial de las resoluciones Nros. 004 del 25 de agosto de 2011 y 003 del 20 de febrero de “2011” [es del año 2012], con fundamento en las siguientes razones:

No evidenció vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso porque está probado en el expediente que al apoderado de la parte demandante se le notificó el contenido de la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007, que declaró sin vigencia la facilidad de pago.

El anterior hecho es reconocido por el apoderado en el escrito de reforma de la demanda, en la que señaló que dicha resolución le fue notificada el 27 de mayo de 2011, sin cuestionar el procedimiento de notificación.

En lo que tiene que ver con la pretendida nulidad de la **Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011**, precisó que dicha actuación fue revocada por la DIAN; por lo tanto, no tiene validez y como durante su vigencia no produjo efectos, decidió que *“la Sala no se ocupa sobre el mismo”*.

La **prescripción de la acción de cobro** no se configuró porque con el otorgamiento de la facilidad de pago el término se interrumpió, volviendo a contabilizarse a partir

de la notificación de la resolución que dejó sin efectos el acuerdo de pago. En este sentido se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 22 de febrero de 2007, radicado Nro. 2004-00547-01 [15783], C. P. Héctor J. Romero Díaz.

En cuanto a la **indebida tasación del monto de la deuda** aclaró que la demandante se constituyó como deudora solidaria por voluntad propia. Así se desprende del oficio del 7 de febrero de 2006 con fecha de presentación personal del 8 de febrero del mismo año.

La voluntad de la parte actora fue la de constituirse como deudora solidaria para respaldar la deuda solo en el valor del 50% de la bodega ubicada en la carrera 37 Nro. 26 C 63 del barrio Siete de Agosto, *“sin que su obligación supere la mitad del precio del inmueble embargado, lo cual fue aceptado por la DIAN, advirtiéndose entonces que no puede la entidad vincular y ejecutar a la demandante por la totalidad de la deuda, desconociendo lo previamente acordado, manifestando que no hubo limitación alguna al monto de la misma”*³⁰, por lo que declaró probada la excepción propuesta.

Respecto de la **falta de título ejecutivo y la calidad de deudor solidario**, citó el artículo 828 del Estatuto Tributario que señala que prestan mérito ejecutivo las garantías ofrecidas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto que declare el incumplimiento de la obligación garantizada.

³⁰ Cfr. el folio 194 del c.p.

En el caso concreto, el título ejecutivo se generó en determinado porcentaje de la obligación porque la demandante, de manera voluntaria, se constituyó como deudora solidaria para respaldar las obligaciones del señor Jorge Castro Chica, siendo fuente de dicha solidaridad la convención, en la que se otorgó como garantía para el pago el 50% de un inmueble de su propiedad, y así fue aceptado por la DIAN, tanto es así que concedió la facilidad de pago que posteriormente fue declarada sin vigencia.

Como la Resolución Nro. 003 del 20 de febrero de 2012 ordenó seguir adelante la ejecución en contra de la demandante y por el monto total de la deuda, sin tener en cuenta que excede la garantía otorgada por la actora, declaró la nulidad parcial de este acto administrativo.

1.6 El recurso de apelación

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación y solicitó que se *“revoque la sentencia apelada y se restablezca la legalidad de los actos administrativos acusados por lo cual solicito respetuosamente que se confirme su legalidad con el ordenamiento jurídico”*³¹.

Para el efecto, expuso que la demandante de manera libre, consciente, gozando de plena capacidad y libre de cualquier apremio por error, fuerza o dolo, asumió la

³¹ Cfr. el folio 209 del c.p.



misma responsabilidad que el señor Jorge Castro Chica, en relación con las obligaciones contraídas por este con la DIAN, por la no presentación de la declaración de renta y de retención en la fuente y la no consignación del impuesto sobre las ventas producto de su actividad comercial.

Es cierto que la demandante manifestó su voluntad de respaldar la obligación con el 50% de un inmueble de su propiedad, pero, también lo es que el literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario establece que el tercero se compromete a pagar las obligaciones del deudor principal, es decir, responde por el pago total del tributo más no por el porcentaje pactado.

En el caso concreto, la demandante asumió la calidad de deudora solidaria, que no es lo mismo que subsidiaria; por lo tanto, su obligación nació de forma simultánea con la del deudor principal y, por lo mismo, desde un principio se pudo establecer el compromiso que asumió y la proporción de la deuda, lo que implica apropiarse de las obligaciones que demanda su responsabilidad, respecto de su patrimonio involucrado.

La demandante conocía del monto de la obligación y de las consecuencias jurídicas y fiscales que implican su incumplimiento.

Y al manifestar su voluntad de constituirse en deudora solidaria de la obligación del señor Jorge Castro Chica, lo hizo *“sin ninguna limitación del monto de esta y de*



contera ofreciendo como garantía un bien de su propiedad, que fue suficiente para respaldar la solicitud y la DIAN otorgar la Facilidad (sic) de pago”³².

Finalmente, solicitó que se condene en costas a la parte demandante, conforme al artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 392 de Código de Procedimiento Civil.

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación y solicitó que “se sirva ordenar que la providencia del 26 de noviembre de 2013 proferida por el Honorable Tribunal Administrativo del Meta dentro del presente caso, sea adicionada en el sentido de declarar (sic) nulidad total de la resolución N° 001 de 13 de mayo de 2011, mediante la cual RESUELVE: revocar la resolución N° 002 de 07/03/2011 y el mandamiento de pago N° 001 del 12/01/2011”³³.

Manifestó que el Tribunal obvió los argumentos expuestos en la demanda, respecto de la vulneración al debido proceso por parte de la DIAN en el curso de la actuación administrativa demandada.

En concreto, el *a quo* no se refirió a la violación del debido proceso en el que incurrió la DIAN al resolver el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011, que se pronunció sobre las excepciones propuestas contra el Mandamiento de Pago Nro. 001 del 12 de enero de 2011.

³² Ib.

³³ Cfr. el folio 219 del c.p.



La Administración se equivocó al proferir la Resolución Nro. 001 del 13 de mayo de 2011, porque no atendió el procedimiento previsto en el artículo 833 del Estatuto Tributario.

El argumento expuesto por el *a quo* para no abordar el estudio de legalidad de la Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011 no hace otra cosa que “*avaluar el yerro en que incurrió la DIAN al UTILIZAR UN PROCEDIMIENTO QUE NO EXISTE EN LA LEGISLACIÓN COLOMBIANA, QUE ES RESOLVER LAS EXCEPCIONES, POR LA VÍA DE LA REVOCATORIA DE LOS ACTOS, y no, como lo plante (sic) el mismo estatuto tributario (sic) en su Artt (sic) 833, es decir, declarando probadas las excepciones y luego, ordenar la terminación del procedimiento y el levantamiento de las medidas cautelares, si las hubiere*”³⁴.

Tampoco se pronunció frente a la falta de ejecutividad del título, expuesta en la demanda porque “[e]l **título ejecutivo en el que la DIAN, basa la acción de cobro, carece de ejecutividad, pues el Art. 828-1 E.T. obliga, con base en la exequibilidad condicionada que la Corte Constitucional hace de este artículo (SENT. C-1201 e DIC. 9 de 2003. M.P. DR. MARCO G. MONROY CABRA), en el sentido que a la deudora solidaria, es decir la demandante, “debe ser citado (sic) oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria en los términos del Art. 28 del C.C.A.” y precisamente la demandada DIAN no lo**

³⁴ Cfr. los folios 218 y 219 del c.p.



hizo, quedando también los demás actos procesales y sustanciales posteriores, afectados de nulidad³⁵ (Subraya y negrilla original).

Por lo anterior, el Tribunal incurrió en violación del artículo 42 del CPACA, por lo que solicitó que se dé aplicación al artículo 311 del CPC.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** reiteró las razones expuestas con ocasión del recurso de apelación.

La **parte demandada** solicitó que se tengan en cuenta los argumentos presentados en la contestación de la demanda, en los alegatos de conclusión presentados ante el Tribunal y en el recurso de apelación.

1.8 El concepto del Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la prosperidad de la excepción de calidad de deudor solidario; en consecuencia, se ordene la terminación del proceso y se levanten las medidas cautelares decretadas por la Administración.

³⁵ Cfr. el folio 219 del c.p.



Para el efecto, expuso que la DIAN le otorgó el carácter de deudora solidaria a la demandante y que la vinculó mediante el mandamiento de pago para obtener el pago total de la obligación a cargo del contribuyente Jorge Castro Chica.

Sin embargo, analizado el contenido del escrito presentado el 8 de febrero de 2006 ante la Administración, no se desprende con claridad esa circunstancia.

En efecto, aunque la parte actora manifestó que se “*constituía*” en deudora solidaria, lo cierto es que lo hacía en el 50% de un inmueble para respaldar la deuda de un tercero, lo que implica que si su voluntad hubiera sido la de asumir la deuda total, no tenía que ofrecer ningún bien.

Al indicar que ofrecía el 50% del inmueble en respaldo de la deuda excluía la posibilidad de convertirse en deudora solidaria, pues, claramente manifestó su intención de respaldar la deuda del tercero.

Por lo tanto, es claro que se trata de una manifestación unilateral de la demandante para ofrecer un bien en garantía de deuda y no de un convenio que origine la solidaridad para asumir la deuda total de la obligación a cargo del contribuyente.

De las pruebas aportadas al expediente se advierte que una vez ofrecido el bien en respaldo de la obligación, la DIAN profirió la facilidad de pago y en el primer mandamiento de pago, que posteriormente se revocó, se le había otorgado la



calidad de garante, no de solidaria, tanto es así, que se le advirtió que únicamente procedía la excepción de pago, propia de los garantes.

En esas circunstancias, a la parte demandante solo se puede otorgar el carácter de garante para responder por el 50% del inmueble ofrecido en respaldo de la obligación del tercero, en los términos previstos en el artículo 814-2 del Estatuto Tributario.

Como la condición de deudor solidario deviene de la ley o por la convención o el testamento, supuestos que no se presentan en el caso en estudio, la excepción propuesta por la parte demandante, derivada de esta condición, debe prosperar, porque el proceso de cobro coactivo se adelantó atribuyéndole a la demandante una calidad, la de deudora solidaria, sin tenerla.

Por último, expuso que no es necesario abordar el estudio de legalidad de la Resolución Nro. 002 de 2011, que negó las excepciones propuestas contra el primer mandamiento de pago, porque estos actos administrativos fueron revocados por la DIAN con la Resolución Nro. 001 del 13 de mayo de 2011.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico



En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar:

i) Si procede el estudio de legalidad de las resoluciones Nros. 002 del 7 de marzo de 2011 y 001 del 13 de mayo de 2011 y, de ser el caso, si la DIAN vulneró el debido proceso al aplicar el artículo 849-1 del Estatuto Tributario cuando lo procedente era atender lo previsto en el artículo 833 del mismo ordenamiento y, en consecuencia, declarar probada la excepción de falta de ejecutoria del título propuesta contra el Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001 del 12 de enero de 2011, por ausencia de notificación de la resolución que declaró sin vigencia la facilidad de pago al apoderado de la parte actora.

ii) La calidad con la que la parte demandante está llamada al proceso de cobro coactivo, vale decir, si como tercero garante en los términos del artículo 814 del Estatuto Tributario o como deudor solidario al que se refiere el literal f) del artículo 793 *ibídem*.

iii) Si respecto del Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011 prosperan las excepciones de falta de ejecutoria del título ejecutivo [Resolución de Facilidad de Pago Nro. 20060808000013 del 27 de marzo de 2006] e indebida tasación del monto de la deuda, para decidir sobre la legalidad de la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011, confirmada por la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011.

2. El recurso de apelación interpuesto por la parte demandante respecto de la solicitud de nulidad de las resoluciones Nros. 002 del 7 de marzo de 2011 y 001 del 13 de mayo de 2011

2.1 La parte demandante, con ocasión del recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia, solicitó que *“se sirva ordenar que la providencia del 26 de noviembre de 2013 proferida por el Honorable Tribunal Administrativo del Meta dentro del presente caso, sea adicionada en el sentido de declarar (sic) nulidad total de la resolución N° 001 de 13 de mayo de 2011, mediante la cual RESUELVE: revocar la resolución N° 002 de 07/03/2011 y el mandamiento de pago N° 001 del 12/01/2011”*.

2.2 Revisado el escrito de reforma de la demanda³⁶, advierte la Sala que en esa oportunidad la parte actora solicitó, entre otras pretensiones, que *“[s]e declare la nulidad de la resolución 002 del 07/03/2011 proferida por la DIAN mediante la cual se niegan las excepciones presentadas por la demandante”*, respecto de la cual, el a quo, en la parte considerativa de la sentencia expuso lo siguiente: *“[e]l primero de los actos administrativos acusados, la Resolución No. 002 del 07/03/2011, fue revocado por la DIAN (fol. 96 Carpeta 1), por lo tanto, dicho acto no tiene validez y durante su vigencia no produjo efectos, por lo que, la Sala no se ocupará sobre el mismo”*³⁷.

2.3 A simple vista, se advierte que la parte actora en la reforma a la demanda y en el recurso de apelación solicitó la nulidad de dos actos administrativos diferentes, proferidos en curso del procedimiento de cobro coactivo administrativo, por lo que, con el fin de decidir, es necesario hacer el siguiente recuento de los hechos que están probados en el expediente:

³⁶ Presentado el 19 de diciembre de 2012 de manera integrada en un solo escrito con la demanda inicial (Cfr. los folios 81 a 91 del c.p.) y admitida el 11 de junio de 2013 (Cfr. los folios 121 a 122 del c.p.).

³⁷ Cfr. el folio 191 del c.p.

2.3.1 El 12 de enero de 2011, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio profirió el **Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001**, mediante el cual se dispuso vincular y, en consecuencia, librar orden de pago en contra de la señora Dora Elena Castro Castaño, por las siguientes obligaciones: por renta del año 2003, por ventas del año 2004 periodo 6, por ventas del año 2005 periodos 2 y 5, por retención del año 2004 periodos 10, 11 y 12 y por retención del año 2005 periodos 4, 6, 8, 10 y 11³⁸. Decisión que se notificó por correo a la garante³⁹.

2.3.2 El 22 de febrero de 2011, el apoderado de la demandante propuso las excepciones de falta de ejecutoria del título, indebida tasación del monto de la deuda, falta de título ejecutivo y la basada en la calidad de deudor solidario⁴⁰.

2.3.3. Con la **Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011**, la DIAN negó las excepciones propuestas por el apoderado de la garante y ordenó seguir adelante con la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados, así como de aquellos que se llegaren a embargar.

2.3.4 Contra la anterior decisión el apoderado del garante interpuso recurso de reposición, que fue resuelto con la **Resolución Nro. 001 del 13 de mayo de 2011** en el sentido de: (i) revocar la Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011, (ii) revocar el Mandamiento de Pago Nro. 001 del 12 de enero de 2011 y (iii) ordenar

³⁸ Cfr. los folios 53 a 54 del c.a Nro. 8.

³⁹ Cfr. los folios 55 a 57 del c.a. Nro. 8.

⁴⁰ Cfr. los folios 67 a 73 del c.a. Nro. 8.

que se notifique al apoderado de la señora Dora Elena Castro Castaño el contenido de la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007, que declaró sin vigencia el acuerdo de pago⁴¹, para continuar con el proceso de cobro coactivo.

2.4 De lo anterior se advierte que en la reforma de la demanda se acusó la legalidad de la Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011, que fue revocada con la Resolución Nro. 001 del 13 de mayo de 2011, acto administrativo al que se refiere el recurso de apelación.

2.5 Ahora bien, comoquiera que se trata de un proceso que se adelanta conforme al procedimiento previsto en la Ley 1437 de 2011 [CPACA]⁴², es del caso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 163 de dicho ordenamiento, según el cual, “[c]uando se pretenda la nulidad de un acto administrativo este se debe individualizar con toda precisión. Si el acto fue objeto de recursos ante la administración se entenderán demandados los actos que los resolvieron”.

2.6 Es decir, en este caso concreto, se entiende que la parte actora demandó la legalidad de la Resolución Nro. 002 del 7 de marzo de 2011 y aunque no lo mencionó en la demanda y en la reforma a la misma, en virtud de la norma en cita, también se pretendió la nulidad que la resolución que decidió el recurso de reposición, por lo que es procedente abordar el estudio del recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de primera instancia.

2.7 En concreto, se debe analizar si estos actos administrativos son susceptibles de control de legalidad en esta oportunidad.

⁴¹ Cfr. los folios 96 a 98 del c.a. Nro. 8.

⁴² La demanda se presentó ante la Dirección Ejecutiva Administración Judicial Oficina Judicial Villavicencio – Meta el 9 de julio de 2012. Cfr. el folio 6 del c.p.

2.8 Como se desprende del anterior recuento, la parte demandante pretende que se declare la nulidad de una actuación que negó las excepciones propuestas contra el Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001 del 12 de enero de 2011 y de la que posteriormente la revocó, en aplicación del artículo 849-1 del Estatuto Tributario.

2.9 En el caso *sub examine*, está probado que para el 12 de enero de 2011, fecha en la que se expidió el Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001, la Administración no contaba con un título ejecutivo que pudiera hacer efectivo en contra de la demandante, porque la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007 aún no se encontraba en firme, ante la falta de notificación al apoderado de la garante.

2.10 Es cierto, que ante esta situación y en virtud del artículo 833 del Estatuto Tributario⁴³, la Administración debió declarar probada la excepción de falta de ejecutoria del título y ordenar la terminación del procedimiento que condujo a la expedición del Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001.

Y también lo es, que no resultaba aplicable el artículo 849-1 del Estatuto Tributario⁴⁴, porque la falta de ejecutoria del título ejecutivo que sirve de fundamento

⁴³ “**Artículo 833. Excepciones probadas.** Si se encuentran probadas las excepciones, el funcionario competente así lo declarará y ordenará la terminación del procedimiento cuando fuere del caso y el levantamiento de las medidas preventivas cuando se hubieren decretado. En igual forma, procederá si en cualquier etapa del procedimiento el deudor cancela la totalidad de las obligaciones. Cuando la excepción probada, lo sea respecto de uno o varios de los títulos comprendidos en el mandamiento de pago, el procedimiento continuará en relación con los demás sin perjuicio de los ajustes correspondientes”.

⁴⁴ “**Artículo 849-1. Irregularidades en el procedimiento.** Las irregularidades procesales que se presenten en el procedimiento administrativo de cobro deberán subsanarse en cualquier tiempo, de plano, antes de que se profiera la actuación que aprueba el remate de los bienes.

para la expedición del mandamiento de pago no es una irregularidad de tipo procesal sino sustancial que afecta el proceso de cobro coactivo.

2.11 Pero, si se observa en conjunto la actuación administrativa, está probado que la DIAN en realidad **inició nuevamente el proceso contra la demandante**, profiriendo el Mandamiento de Pago Nro. 033 del 8 de junio de 2011, previo a lo cual, dejó sin efecto jurídico el Mandamiento de Pago a Garante Nro. 001 del 12 de enero de 2011 y las actuaciones que le siguieron.

2.12 Al respecto, es oportuno aclarar que **desde que no haya operado la prescripción de la acción de cobro, la DIAN está facultada para iniciar nuevamente el proceso de cobro coactivo.**

2.13 En este sentido, la Sala ha dicho lo siguiente:

Ahora bien, no era posible que la DIAN declarara parcialmente probada la excepción, subsanara el error y continuara con el proceso de cobro. Forzosamente, la prosperidad de la excepción de falta de título ejecutivo traía como consecuencia la terminación del proceso, pues no había título ejecutivo que sirviera para el cobro. No obstante, si no ocurría la prescripción de la acción de cobro, la DIAN podía iniciar nuevamente el proceso contra el demandante con un nuevo mandamiento de pago en el que se identificara debidamente el título ejecutivo⁴⁵.

2.14 Y en el caso concreto, en lo que concierne con el tema de la prescripción, al estudiar la legalidad de la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011 [que es

La irregularidad se considerará saneada cuando a pesar de ella el deudor actúa en el proceso y no la alega, y en todo caso cuando el acto cumplió su finalidad y no se violó el derecho de defensa”.

⁴⁵ Cfr. la sentencia del 9 de febrero de 2012, radicado Nro.: 25000-23-27-000-2008-00159-01 [18047], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



posterior a la actuación que se analiza en este acápite], el Tribunal decidió que esta figura no se había configurado, aspecto que no fue objeto del recurso de apelación; por lo tanto, partiendo de este hecho, es claro que la DIAN bien podía iniciar nuevamente el proceso de cobro coactivo, como en efecto lo hizo.

2.15 Así las cosas, la **ausencia de acto administrativo enjuiciable, debido a que la Administración lo revocó, impide que esta Sala aborde el estudio para determinar su legalidad a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA**, que faculta a la persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, a pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto y se le restablezca el derecho.

2.16 Lo anterior conduce a que esta Sala se abstenga de proferir decisión de mérito en relación con la pretendida nulidad de resoluciones Nros. 002 del 7 de marzo de 2011 y 001 del 13 de mayo de 2011 y, en consecuencia, se adicione la sentencia apelada en dicho sentido.

3. El recurso de apelación interpuesto por las partes respecto de la solicitud de nulidad de la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011

3.1 En el recurso de apelación, la parte demandante expuso que el acto administrativo que sirvió de título ejecutivo carece de ejecutividad porque no se le vinculó en debida forma al deudor solidario (garante), en los términos señalados por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003.

Por su parte, la DIAN sostuvo que la demandante actuó en calidad de deudor solidario y, por ende, debe responder por el pago total del tributo; en consecuencia, no debe prosperar la excepción de indebida tasación de la deuda.

3.2 Como está en discusión la calidad con la que la demandante está llamada al proceso de cobro coactivo, vale decir, si como tercero garante en los términos del artículo 814 del Estatuto Tributario o como deudor solidario al que se refiere el literal f) del artículo 793 *ibídem*, la Sala procederá a dilucidar este aspecto, para luego estudiar si la Administración vinculó a la parte actora en debida forma.

3.3 El ofrecimiento de garantía por parte de un tercero para respaldar la deuda del contribuyente que solicita facilidad de pago ante la DIAN. Calidad con la que la parte demandante está llamada al proceso de cobro coactivo

3.3.1 El artículo 814 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 91 de la Ley 6 de 1992, prevé que la DIAN *“podrá conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años⁴⁶, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar”*.

⁴⁶ En casos especiales se pueden conceder plazos de dos años.

Para el efecto, el legislador previó una serie de requisitos y uno de ellos es que “*el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de garantía, **ofrezca** bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración*” (Negrilla de la Sala).

Es decir, **basta con el solo ofrecimiento por parte de un tercero para respaldar la obligación del deudor [contribuyente], para que en caso de incumplimiento de la facilidad de pago otorgada por la Administración de Impuestos, esta pueda hacer efectiva la garantía ofrecida por el tercero y aceptada por la DIAN.**

3.3.2 Está probado en el expediente que el 8 de febrero de 2006, la señora Dora Elena Castro Castaño presentó de manera personal memorial ante la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Villavicencio, mediante el cual manifestó que “*me constituyo como deudora solidaria del señor JORGE CASTRO CHICA, identificado con cedula de ciudadanía N° 2.479.758 del Aguila (Valle), con el 50% de la bodega ubicada en la carrera 37 # 26 C - 63, barrio Siete de Agosto para respaldar la deuda que el señor Castro tiene con la dirección de impuestos y aduanas nacionales – DIAN*”⁴⁷. (sic)

3.3.3 Lo anterior evidencia que la demandante, haciendo uso de la autonomía de la voluntad privada, definida como la “*facultad reconocida por el ordenamiento positivo a las personas para disponer de sus intereses con efecto vinculante y, por tanto, para crear derechos y obligaciones, con los límites generales del orden*

⁴⁷ Cfr. el folio 33 del c.p.

*público y las buenas costumbres, para el intercambio de bienes y servicios o el desarrollo de actividades de cooperación*⁴⁸, le expresó a la Administración de Impuestos su voluntad de entregar en garantía un bien inmueble en la parte que es de su propiedad, para avalar la solicitud de facilidad de pago que sería presentada por el señor Jorge Castro Chica.

3.3.4 Tan cierto es esto, que al día siguiente, es decir, el 9 de febrero de 2006, el señor Jorge Castro Chica le solicitó a la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Villavicencio que le concediera facilidad de pago con fecha de corte al 2 de agosto de 2006 y por la suma de \$317.689.000, correspondiente a las obligaciones del impuesto sobre la renta de los años 2003 y 2004, por retención del año 2004 periodos 10, 11 y 12, por retención del año 2005 periodos 4, 6, 8, 9, 10 y 11, por IVA del año 2004 periodos 4, 5 y 6 y por IVA del año 2005 periodos 2 y 5⁴⁹.

3.3.5 Para garantizar el cumplimiento de la facilidad de pago solicitada, el contribuyente ofreció “*EMBARGO EN GARANTÍA*” del bien inmueble ubicado en la Carrera 37 Nro. 26 C – 63 del barrio Siete de Agosto de la ciudad de Villavicencio, con matrícula inmobiliaria 230-105603, “[*d*]e propiedad de Jorge Castro Chica y Dora Elena Castro Chica” y avaluado en la suma de \$423.000.000, según el avalúo 0766 del 25 de enero de 2006⁵⁰.

⁴⁸ Cfr. la sentencia de la Corte Constitucional C-341/06, M. P. Jaime Araujo Rentería.

⁴⁹ Cfr. los folios 28 a 61 del c.a. Nro. 1.

⁵⁰ Cfr. los folios 30 a 34 del c.a. Nro. 1.



3.3.6 En el formato facilitado por la DIAN al interesado para realizar el trámite de solicitud de facilidad de pago, se observa que la señora Dora Elena Castro Castaño como “*DEUDOR SOLIDARIO*” estampó su firma en señal de asentimiento en el ofrecimiento de la garantía⁵¹.

3.3.7 Por lo anterior, no es de recibo que la parte demandante aduzca, sin argumentar, que fue “*inducida por la demandada DIAN, a constituirse en deudora solidaria de su padre JORGE CASTRO CHICA*”⁵².

3.3.8 En este orden de ideas, como no se presentaron argumentos que evidencien un vicio en el consentimiento, de aquellos previstos en el artículo 1508 del Código Civil –error, fuerza o dolo-, la Sala partirá del hecho de que fue la intención de la señora Dora Elena Castro Castaño ofrecer en garantía el 50% de un bien inmueble para que la DIAN le concediera la facilidad de pago a su señor padre.

3.3.9 Así las cosas, está probado que el señor Jorge Castro Chica en su calidad de deudor y propietario del 50% del inmueble, con consentimiento de su hija Dora Elena Castro Castaño, propietaria en igual proporción, le ofreció a la DIAN el 100% del inmueble ubicado en la Carrera 37 Nro. 26 C -63 de la ciudad de Villavicencio – Meta, con matrícula inmobiliaria Nro. 230-105603, avaluado en la suma de 423.000.000 –en el año 2006-, en garantía, para que se le otorgara la facilidad de pago.

⁵¹ Cfr. el folio 30 del c.a. Nro. 1.

⁵² Cfr. el folio 82 del c.p.

3.3.10 La garantía ofrecida por el deudor fue recibida a satisfacción por la Administración, tanto es así, que mediante la **Resolución de Facilidad de Pago Nro. 20060808000013 del 27 de marzo de 2006**, la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio (i) concedió plazo para el pago de las obligaciones del señor Jorge Castro Chica, por el término de 24 meses y por la suma de \$442.615.000 y (ii) aceptó la garantía real ofrecida por el deudor, consistente en un bien inmueble con matrícula inmobiliaria Nro. 230-105603 de Villavicencio – Meta, avaluado por la suma de \$423.000.000, por las obligaciones de retención del año 2003 períodos 4 y 8, por retención del año 2004 períodos 4, 6, 10, 11 y 12, por retención del año 2005 períodos 4, 6, 8, 9, 10 y 11, por ventas del año 2004 períodos 3, 4, 5 y 6, por ventas del año 2005 periodos 2 y 5 y por renta de los años 2003 y 2004⁵³.

3.3.11 Aunque la parte demandante en el escrito del 8 de febrero de 2006, presentado ante la DIAN, manifestó que se constituía como “*deudora solidaria*” y en los formatos diligenciados ante la Administración en el trámite de la facilidad de pago también aparece esta figura, porque no se especifica la de tercero garante⁵⁴, encuentra la Sala que la voluntad de la señora Dora Elena Castro Castaño fue la de entregar en garantía el 50% de un inmueble de su propiedad, para que se le concediera la facilidad de pago que

⁵³ Cfr. los folios 69 a 72 c.a. Nro. 1.

⁵⁴ En el formato facilitado por la DIAN para realizar el trámite de solicitud de facilidad de pago, después de señalarse el tipo de respaldo ofrecido: embargo en garantía, garantía personal, póliza de cumplimiento y garantía bancaria, se da la opción de señalar como solicitante al representante legal, al apoderado, al deudor solidario o al deudor. En el caso concreto, la solicitud la suscribió el deudor y la hoy demandante y se señalaron con una X las casillas correspondientes a representante legal y deudor solidario. Cfr. el folio 30 del c.a. Nro. 1.

solicitaría su señor padre, quien, a su vez, ofreció el otro 50% del mismo inmueble.

Es decir, en el expediente no obra prueba que acredite, como lo pretende hacer ver la DIAN, que la demandante expresó su voluntad inequívoca de constituirse en deudora solidaria en los términos previstos en el literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario⁵⁵ y, en consecuencia, conforme al inciso segundo del artículo 1568 del Código Civil⁵⁶, asumir el pago total de la obligación del señor Jorge Castro Chica, comprometiendo el resto de su patrimonio.

3.3.12 En este orden de ideas, se concluye que fue voluntad de la demandante ofrecer en garantía un bien para que fuera embargado o secuestrado y de esta manera, en los términos del artículo 814 del Estatuto Tributario respaldar el pago de las obligaciones relacionadas en la facilidad

⁵⁵ “**Artículo 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.** Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

[...]

f). Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”.

⁵⁶ “**Artículo 1568. DEFINICIÓN DE OBLIGACIONES SOLIDARIAS.** En general cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda, y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito.

Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley puede exigirse cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria o in solidum.

La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley”.

de pago otorgada al señor Jorge Castro Chica, limitando dicho ofrecimiento al 50% de un bien inmueble con el que comparte propiedad con el deudor.

Ahora bien, como la DIAN aceptó dicho ofrecimiento sin presentar reparo alguno, no es aceptable que se pretenda hacer extensiva la responsabilidad del tercero garante por otras obligaciones como tampoco, de ser el caso, perseguirse otros bienes o derechos diferentes al ofrecido en garantía, interpretando que se trata de un deudor solidario en los términos previstos en el literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario.

3.3.13 En este punto, advierte la Sala que no comparte la posición expuesta por señor Agente del Ministerio Público en el concepto rendido en este proceso, porque el hecho de que la Administración entienda que la demandante actuó como deudora solidaria en los términos del literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario, cuando no lo es, no conduce necesariamente a la ilegalidad de los actos administrativos demandados, porque lo cierto es que este solo hecho no determina la violación al debido proceso ni del derecho a la defensa, máxime si se tiene en cuenta que la parte demandante propuso las excepciones que consideró procedentes para enervar el mandamiento de pago y la DIAN las resolvió atendiendo las formalidades propias previstas para esta clase de procedimientos.

3.4 Consecuencia del incumplimiento de la facilidad de pago concedida por la DIAN, en la que un tercero otorgó garantía. El título ejecutivo contra el tercero garante. Vinculación en el proceso de cobro coactivo

3.4.1 Como la vigencia de la facilidad de pago concedida por la Administración de Impuestos está supeditada al pago oportuno de las cuotas otorgadas y al cumplimiento de las obligaciones tributarias que se generen con posterioridad al otorgamiento y notificación de la facilidad de pago, su incumplimiento conduce a que se deje sin efecto la facilidad otorgada, se declare sin vigencia el plazo concedido y se ordene hacer efectiva la garantía hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso. Así lo prevé el artículo 814-3 del Estatuto Tributario.

3.4.2 En el caso concreto, el deudor dejó de pagar las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad al otorgamiento de la facilidad de pago, motivo por el cual, mediante la **Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007**, la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio **declaró sin vigencia la facilidad de pago y ordenó hacer efectiva la garantía otorgada** hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada por la suma de \$473.254.000 más los intereses y actualizaciones que se causen a la fecha de pago por las siguientes obligaciones: por renta del año 2003, por ventas del año 2004 periodo 6, por ventas del año 2005 periodos 2 y 5, por retenciones del año 2004 periodos 10, 11 y 12 y por retenciones del año 2005 periodos 4, 6, 8, 10 y 11⁵⁷. Decisión que se notificó por correo al deudor, recibido el 27 de diciembre de 2007⁵⁸.

⁵⁷ Cfr. los folios 98 a 100 del c.a. Nro. 1.

⁵⁸ Cfr. los folios 105 y 138 del c.a. Nro. 1.

3.4.3 Contra la anterior decisión, el señor Jorge Castro Chica interpuso recurso de reposición, que fue rechazado por extemporáneo con la **Resolución Nro. 20080812000003 del 16 de enero de 2008**⁵⁹.

3.4.4 La notificación de esta decisión al señor Jorge Castro Chía en su calidad de deudor y a la señora Dora Elena Castro Castaño en su calidad de “*deudora solidaria*” del deudor⁶⁰ se realizó por edicto fijado el 5 de febrero de 2008 y desfijado el 18 de febrero siguiente⁶¹.

3.4.5 Teniendo en cuenta el estudio hecho en relación con la calidad con la que la parte demandante está llamada al proceso de cobro coactivo, en el caso concreto resulta aplicable el artículo 814-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 93 de la Ley 6 de 1992, que respecto del cobro de la garantía dispuso que dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto.

Si el garante no cumple, esta misma norma prevé que se le libraré mandamiento de pago, acto administrativo en el que la Administración podrá ordenar medidas cautelares contra el garante.

⁵⁹ Cfr. los folios 107 a 108 del c.a. Nro. 1.

⁶⁰ En este acto administrativo se ordenó “5. [n]otificar a la señora DORA ELENA CASTRO CASTAÑO [...] en su calidad de *deudora solidaria* del señor Jorge Castro Chica”. Cfr. los folios 108 a 109 del c.a. Nro. 1.

⁶¹ Cfr. los folios 113 a 118 del c.a. Nro. 1.

3.4.6 Por su parte, el numeral 4 del artículo 828 del Estatuto Tributario, prevé que prestarán mérito ejecutivo “[l]as garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas”.

3.4.7 Al respecto, la Sala ha dicho que *“la ejecutoria del acto administrativo que declara sin vigencia la facilidad de pago es el momento a partir del cual se convierten en título ejecutivo, las garantías ofrecidas por el propio contribuyente o por los socios o terceros en el caso de las personas jurídicas”*⁶².

3.4.8 Nótese que **el legislador no previó que la DIAN deba expedir un acto administrativo previo con el fin de vincular formalmente al garante en el proceso de cobro coactivo en el que se pretende hacer efectiva la garantía ofrecida, como tampoco que sea indispensable su vinculación al proceso de determinación de la obligación tributaria.**

3.4.9 Esta Sala, en oportunidad anterior, explicó que *“para hacer efectiva la garantía en contra del garante, basta que se declare incumplido el acuerdo de pago para que se haga exigible y pueda cobrarse”*⁶³ y que *“los artículos*

⁶² Cfr. la sentencia del 15 de mayo de 2014, radicado Nro. 66001-23-31-000-2010-00423-01 [19710], C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶³ Sentencia del 10 de septiembre de 2015, radicado Nro. 66001-23-31-000-2010-00422-01 [19614], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en la que se reiteró la sentencia del 15 de mayo de 2014, radicado Nro. 66001-23-31-000-2010-00423-01 [19710], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se expuso que *“[...] la ejecutoria del acto administrativo que declara sin vigencia la facilidad de*

814 y 814-2 del Estatuto Tributario, como se precisó, no prevén que se tenga que expedir un acto previo al mandamiento de pago para hacer efectiva la garantía, salvo el que declare incumplida la facilidad de pago”⁶⁴.

3.4.10 Aclarado lo anterior, se observa que en el caso *sub examine*, con la ejecutoria de la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007, por la que se declaró sin vigencia la facilidad de pago, la garantía ofrecida por la demandante se convirtió en título ejecutivo en su contra y a favor de la UAE – DIAN.

3.4.11 Nótese que la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007 se notificó el 14 de enero de 2011 a la señora Dora Elena Castro Castaño⁶⁵ y el 26 de mayo de 2011 a su apoderado⁶⁶.

3.4.12 Como contra este acto administrativo procedía el recurso de reposición [inciso final del artículo 814-3 del Estatuto Tributario⁶⁷], mecanismo de defensa del que no hizo uso la parte demandante, esa decisión quedó debidamente ejecutoriada

pago es el momento a partir del cual se convierten en título ejecutivo, las garantías ofrecidas por el propio contribuyente o por los socios o terceros en el caso de las personas jurídicas”.

⁶⁴ *Ib.*

⁶⁵ Cfr. los folios 64 y 65 del c.a. Nro. 8.

⁶⁶ Así lo afirmó en el escrito mediante el cual propuso excepciones contra el Mandamiento de Pago Nro. 033 del 8 de junio de 2011 (Cfr. el folio 127 del c.a. Nro. 8), aunque la Administración sostuvo que esa notificación se surtió el 27 de mayo de 2011, al decidir las excepciones propuestas contra el citado mandamiento de pago (Cfr. el folio 137 del c.a. Nro. 8).

⁶⁷ “Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien deberá resolverlo dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma”.



en los términos previstos en el artículo 68 del CCA⁶⁸, actual artículo 99 del CPACA, que señala como requisito indispensable para que preste mérito ejecutivo, que se encuentre debidamente ejecutoriado.

Ejecutoria que tiene relación con la firmeza del acto administrativo en los términos previstos en el artículo 62 del CCA⁶⁹, actual artículo 87 del CPACA.

3.4.13 Y como la resolución que declaró sin vigencia la facilidad de pago y ordenó hacer efectiva la garantía otorgada se encontraba en firme para el 8 de junio de 2011, la garantía ofrecida por la demandante se convirtió en título ejecutivo, por lo que resultaba procedente que se profiriera el **Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033**, por el que la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio dispuso vincular y, en consecuencia, librar orden de pago en contra de la señora Dora Elena Castro

⁶⁸ “**Artículo 68.** Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de la Nación, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.

2. [...]” (Se subraya).

⁶⁹ “**Artículo 62.** Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso.

2. Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.

3. Cuando no se interpongan recursos, o cuando se renuncie expresamente a ellos.

4. Cuando haya lugar a la perención, o cuando se acepten los desistimientos”.

Castañó, por las siguientes obligaciones, más los intereses y actualizaciones que se causen desde cuando se hizo exigible cada obligación y hasta cuando se pague⁷⁰:

Concepto	Año	Periodo	Impuesto \$
RENTA	2003	01	15.000
IVA	2004	06	6.268.000
RETENCIÓN	2004	10	45.000.000
RETENCIÓN	2004	11	28.560.000
RETENCIÓN	2004	12	5.449.000
IVA	2005	02	23.452.000
RETENCIÓN	2005	04	27.735.000
IVA	2005	05	17.715.000
RETENCIÓN	2005	06	11.808.000
RETENCIÓN	2005	08	25.265.000
RETENCIÓN	2005	10	12.443.000
RETENCIÓN	2005	11	11.234.000

Oportunidad en la que se le advirtió a la parte ejecutada que solo podía proponer la excepción de pago efectivo⁷¹.

⁷⁰ Cfr. los folios 108 a 110 del c.a Nro. 8.

3.4.14 De lo expuesto se concluye que en el caso concreto se cuenta con un título ejecutivo, que se encuentra debidamente ejecutoriado y que, por lo tanto, presta mérito ejecutivo al contener una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

3.5 Las excepciones de falta de ejecutividad del título ejecutivo y la de indebida tasación del monto de la deuda a las que se refieren los recursos de apelación interpuestos por las partes

3.5.1 Falta de ejecutividad del título

3.5.1.1 Como se analizó en el acápite anterior, no es necesario que la DIAN, con la finalidad de vincular formalmente al garante en el proceso de cobro coactivo en el que se pretende hacer efectiva la garantía ofrecida, deba expedir un acto previo, como tampoco que sea indispensable su vinculación al proceso de determinación de la obligación tributaria.

3.5.1.2 En efecto, basta con que la resolución que declara el incumplimiento de la facilidad para el pago de las obligaciones tributarias, se declara sin vigencia la misma y se ordena hacer efectiva la garantía, se encuentre en firme, para que la garantía ofrecida por el garante y aceptada por la DIAN se convierta en título ejecutivo y se pueda dar inicio al proceso de cobro coactivo administrativo.

⁷¹ Cfr. el numeral segundo de la parte resolutive del acto administrativo.

3.5.1.3 Como en el *sub examine* está probado que la parte demandante ofreció en garantía un bien inmueble, ofrecimiento que fue aceptado por la DIAN y que la Resolución Nro. 20070811000051 del 5 de diciembre de 2007, que declaró sin vigencia la facilidad de pago se encontraba en firme para la fecha de expedición del Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011, motivo por el cual, no le asiste la razón a la parte demandante.

3.5.1.4 Finalmente, en lo que tiene que ver con la aplicación de la sentencia de la Corte Constitucional C-1201 de 2013⁷², por la que se declaró exequible el artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por los artículos 83 de la Ley 6ª de 1992 y 9 de la Ley 788 de 2002, en el entendido de 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, encuentra la Sala que esta no puede ser tomada en cuenta para decidir el presente asunto, porque se refiere al artículo 828-1 del Estatuto Tributario que trata sobre la vinculación de los deudores que responden solidariamente por las obligaciones de otros [deudores solidarios], señalados en los artículos 793 y 794 del mismo ordenamiento; figura que no se presenta en el *sub examine*, conforme se analizó con anterioridad.

3.5.2 Indebida tasación del monto de la deuda

3.5.2.1 Dilucidado el tema relacionado con la calidad con la que la

⁷² M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

demandante está llamada al proceso de cobro coactivo, vale decir, como tercero garante en los términos del artículo 814 del Estatuto Tributario y aclaradas las condiciones en las que se ofreció la garantía que la DIAN está ordenando hacer efectiva, que como se analizó con anterioridad, se limitó al 50% del inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria Nro. 230-105603 de Villavicencio, en el caso *sub examine* está probada la ilegalidad, en forma parcial, del acto administrativo que resolvió las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago librado en contra de la parte demandante.

Lo anterior, porque la Administración se abstuvo de declarar probada la excepción de indebida tasación de la deuda, propuesta por la parte ejecutada [demandante] en contra del Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011, obviando la calidad de garante con la que actuaba la señora Dora Elena Castro Castaño y, en consecuencia, la limitación que recaía sobre el bien inmueble ofrecido en garantía.

3.5.2.2 En este punto, es necesario aclarar que en sede jurisdiccional, el análisis que corresponde hacer al resolver la *litis* planteada en el curso del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es: (i) si los actos administrativos enjuiciados están viciados de nulidad, es decir, si se configuró alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 137 del CPACA⁷³ y (ii) de ser el caso, los términos en los que procede el restablecimiento del derecho subjetivo amparado en una norma jurídica.

⁷³ Cuando el acto administrativo haya sido expedido con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

3.5.2.3 Ahora bien, en casos como el presente, es posible que el fundamento de las excepciones que en sede administrativa se propusieron contra el mandamiento de pago, puedan enmarcarse en las causales de nulidad citadas. Lo indicado, entonces es, referirse a la legalidad o ilegalidad del acto administrativo enjuiciado y el consecuente restablecimiento del derecho.

3.5.2.4 En este orden de ideas, se advierte que la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011 está viciada de nulidad parcial porque la Administración se abstuvo de declarar probada la excepción de indebida tasación de la deuda propuesta contra el Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011, lo que conduce a que a la parte demandante se le esté cobrando una obligación en términos que exceden el ofrecimiento en garantía.

3.5.2.5 Así las cosas, le asiste la razón al Tribunal al declarar la nulidad parcial de la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011, para limitar el cobro a la demandante por el valor del 50% del precio del inmueble que ofreció en garantía, por lo que es del caso confirmar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia, por la indebida tasación del monto de la deuda.

Se modificará el numeral segundo de la sentencia apelada, para declarar que como consecuencia de la nulidad parcial del acto administrativo enjuiciado y a título de restablecimiento del derecho, la parte demandante solo está obligada a responder con el 50% del inmueble identificado con la matrícula



inmobiliaria Nro. 230-105603 de Villavicencio, sin que se le puedan perseguir otros bienes o derechos diferentes al ofrecido en garantía, para hacer efectivo el cobro de las obligaciones relacionadas en el Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011.

3.5.2.6 Por otra parte, se advierte la Sala que contra la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011, el apoderado de la parte demandante interpuso recurso de reposición, que fue decidido con la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011 en el sentido de confirmar la decisión recurrida.

Como se expuso en el numeral 2.5 de esta providencia, en el caso *sub examine* se tiene que tener en cuenta lo previsto en el artículo 163 del CPACA, por lo que se entiende que la parte demandante demandó la legalidad de la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011 y aunque no lo mencionó en la demanda y en la reforma a la misma, en virtud de la norma en cita, también se pretendió la nulidad que la resolución que la confirmó al decidir el recurso de reposición, esto es, la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011.

Entonces, si se anula parcialmente la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011, la misma suerte debe seguir la que la confirmó.

Así las cosas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, pero se adicionará en el sentido de anular parcialmente la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011, con la que se agotó la vía gubernativa.



3.7 Conclusiones

3.7.1 Conforme con lo expuesto, la Sala (i) confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, (ii) la adicionará en el sentido de declarar la nulidad parcial de la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011, mediante la cual, el Jefe de la División de Gestión de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio al decidir el recurso de reposición confirmó en todas sus partes la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011, (iii) Modificar el numeral segundo de la sentencia del Tribunal, para, en su lugar, declarar el restablecimiento del derecho, (iv) se inhibirá de proferir decisión de fondo respecto de la pretendida nulidad de las resoluciones Nros. 002 del 7 de marzo de 2011 y 001 del 13 de mayo de 2011, (v) corregirá el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia del Tribunal, por cuanto se incurrió en error involuntario al indicar que la Resolución Nro. 003 se expidió el 20 de febrero de 2011, cuando lo cierto es que el año de expedición corresponde al 2012 y (vi) confirmará el numeral cuarto por cuanto no se apeló la condena en costas impuesta a la UAE - DIAN.

3.7.2 Por otra parte, en esta instancia no se condena en costas a las partes porque no existe medio de prueba del cual se pueda establecer erogación alguna por este concepto y que justifique su imposición.

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



FALLA

Primero: CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia del veintiséis (26) de noviembre de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que anuló parcialmente la Resolución No. 004 del 25 de agosto del 2011.

Segundo: ADICIÓNASE la sentencia en el sentido de declarar la nulidad parcial de la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011, mediante la cual, el Jefe de la División de Gestión de Recaudación y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio, confirmó en todas sus partes la Resolución Nro. 004 del 25 de agosto de 2011.

Tercero: MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia. En su lugar:

Se declara que como consecuencia de la nulidad parcial de la Resolución No. 004 del 25 de agosto del 2011 y de la Resolución Nro. 005 del 24 de octubre de 2011 y, a título de restablecimiento del derecho, la señora Dora Elena Castro Castaño está obligada a responder con el 50% del inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria Nro. 230-105603 de Villavicencio, sin que se le puedan perseguir otros bienes o derechos diferentes al ofrecido en garantía, para hacer efectivo el cobro de las obligaciones relacionadas en el Mandamiento de Pago a Deudor Solidario Nro. 033 del 8 de junio de 2011.



Cuarto: INHIBIRSE de proferir decisión de fondo respecto de la pretendida nulidad de las resoluciones Nros. 002 del 7 de marzo de 2011 y 001 del 13 de mayo de 2011.

Quinto: CORRÍJASE el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia del Tribunal, que quedará así:

ANULAR parcialmente la resolución No. 003 del 20 de febrero del 2012, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional Villavicencio, por medio de la cual se ordena seguir adelante la ejecución, en cuanto afecte el patrimonio de DORA ELENA CASTRO CASTAÑO, en un valor superior al 50% de la bodega ubicada en la carrera 37 No. 26 C 63 del barrio Siete de Agosto, que otorgó en garantía.

Sexto: CONFÍRMASE el numeral cuarto de la sentencia de primera instancia.

Séptimo: No se condena en costas, en esta instancia, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva.

Octavo: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderado de la UAE - DIAN, en los términos y para los fines del poder conferido que obra en el folio 276 del c.p.



Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

