



SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE LA INTERVENCIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS, IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE Y DE COBRO COACTIVO - Justificación. Necesidad de rectificar y unificar la tesis de la Sección sobre la materia / SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE LA LEGITIMACIÓN DE LOS DEUDORES SOLIDARIOS, GARANTES Y ASEGURADORAS PARA CONTROVERTIR JUDICIALMENTE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Justificación / FUNCIÓN DE UNIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA - Finalidad y alcance

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 270 y 271 del CPACA, procede la Sección a proferir la presente sentencia de unificación, dada la necesidad de rectificar y unificar la tesis actual sobre la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo. Como se verá más adelante, la Sección le ha otorgado un alcance restrictivo a las disposiciones del Estatuto Tributario que regulan la materia y a la sentencia C-1201 de 2003, lo que ha generado, en ciertas ocasiones, una limitación de los derechos de contradicción, defensa y debido proceso de las compañías aseguradoras. Por esas razones, en cumplimiento de la función de unificar jurisprudencia, atribuida a esta Corporación, se hace necesario emitir un pronunciamiento que precise la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras, a partir del contenido de las normas que regulan el contrato de seguro y los procedimientos de fiscalización y cobro coactivo. Recuérdese que la función de unificación de jurisprudencia implica identificar escenarios propicios para que como órgano de cierre de la jurisdicción, la Corporación, a través de la Sala Plena o sus Secciones, desarrolle criterios o tesis con el fin de precisar puntos oscuros de la legislación o jurisprudenciales, rectificar sus propios precedentes y garantizar los derechos fundamentales, en aras de asegurar los fines del Estado establecidos por el constituyente en el artículo 2 de la Constitución.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 2 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 270 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 271

NOTA DE RELATORÍA: Se unificó y rectificó la jurisprudencia de la Sección en relación con la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo, así como sobre la legitimación de los mismos para controvertir ante la jurisdicción los actos de la administración tributaria. A partir del contenido de las normas que regulan el contrato de seguro y los procedimientos de fiscalización y cobro coactivo, la Sala fijó las reglas con base en las cuales, en adelante, decidirá los asuntos relacionados con las mencionadas temáticas.

NOTA DE RELATORÍA: En relación con los fines y el alcance de la función de unificación de jurisprudencia se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Segunda del 7 de diciembre de 2016, radicación 25000-23-42-000-2013-04676-01(2686-14), C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez

INTERVENCIÓN DE LOS DEUDORES SOLIDARIOS, GARANTES Y ASEGURADORAS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS, IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR



DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE Y DE COBRO COACTIVO - Línea jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / LEGITIMACIÓN DE LOS DEUDORES SOLIDARIOS, GARANTES Y ASEGURADORAS PARA CONTROVERTIR JUDICIALMENTE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Línea jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado

2.1.- En relación con la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo y su intervención para controvertir los actos de la administración tributaria, la Sección Cuarta ha sostenido estas tesis: (i) La administración tributaria no está en la obligación de vincular al garante o asegurador a los procesos de determinación tributaria. La administración solo tiene obligación de notificar las liquidaciones oficiales de revisión a los contribuyentes porque son estos -no los garantes- los titulares de la relación jurídica sustancial y los directos responsables del pago del tributo. Si bien los actos de liquidación de impuestos son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no implica el deber de notificar al garante o asegurador porque el artículo 860 del Estatuto Tributario solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, en razón a que este es un acto de determinación tributaria. (ii) Las consideraciones expuestas por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003 no son aplicables para las compañías aseguradoras, pues no son propiamente deudores solidarios. Si bien en la sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional consideró que en todo proceso de determinación de la obligación tributaria debe citarse a los deudores solidarios, en esa misma sentencia expresamente se excluyó de los efectos del fallo a las aseguradoras, toda vez que su responsabilidad por las obligaciones que se garantizan se rige por normas especiales, esto es, las referidas al seguro de cumplimiento. (iii) Las aseguradoras no están legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos. Y eso es así porque las aseguradoras no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto. La obligación garantizada se limita al valor solicitado en devolución por el contribuyente, más los intereses que se llegaren a causar, de acuerdo con los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario. Además, en los procesos de determinación de tributos no se resuelve sobre la obligación a cargo del garante o asegurador, esto es, no se declara la improcedencia de la devolución, ni se ordena el correspondiente reintegro. (iv) El único acto que debe notificarse a los garantes y aseguradoras es la resolución sanción, con el fin de que ejerzan su derecho de contradicción y defensa, pues ese acto es el que configura el siniestro amparado por la póliza de cumplimiento de disposiciones legales. Una lectura de los artículos 828 (numeral 4) y 860 del Estatuto Tributario permite concluir que en el caso de devoluciones con garantía, es la resolución sanción el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo. La resolución sanción, no la liquidación oficial de revisión, es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro. Por ende, al ser el que establece la exigibilidad de la obligación garantizada, es el único acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción. Además, esa notificación es necesaria para que sea oponible a la aseguradora y se pueda configurar un título ejecutivo en su contra. (v) Los garantes y aseguradoras tienen legitimación en la causa para demandar en vía jurisdiccional los actos que imponen sanciones tributarias, siempre que estos actos configuren el siniestro amparado. Si a la solicitud de devolución se acompañó seguro a favor de la Nación, es procedente aceptar que la aseguradora interponga directamente



demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que le imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente. La legitimación radica en el hecho de que la compañía de seguros que expide la correspondiente póliza de cumplimiento se encuentra obligada a garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente. Así pues, cuando ocurre el siniestro, que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de garantes, de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para actuar en el proceso que se surta ante la administración tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que expida la administración. La legitimación de la que goza la aseguradora que ha expedido la póliza para cubrir el riesgo que conlleva la devolución de un saldo a favor, de ejercer el derecho de defensa frente a los actos sancionatorios, trae consigo que con su actuar puedan ser anulados total o parcialmente los actos sancionatorios y, con esto resulte modificada la situación del contribuyente sancionado. Por ello, es posible que con el proceso judicial sea beneficiado quien cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario, incluso sin haber participado en instancia alguna en defensa de sus intereses. (vi) En los procesos de cobro coactivo, el título ejecutivo en contra de las compañías de seguro lo conforma la resolución sanción debidamente notificada junto con la póliza de seguro. El procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes o responsables. Sin embargo, se requiere notificación a la compañía de seguros del acto previo que declare el incumplimiento por parte del asegurado para constituir el título ejecutivo que permita exigir válidamente a la aseguradora el cumplimiento de la obligación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 828 numeral 4º del Estatuto Tributario. Cuando se notifican los actos definitivos que declaran el incumplimiento y liquidan la obligación, el garante o asegurador conoce el monto de la obligación a cubrir por la ocurrencia del riesgo asegurado. Por eso, es imprescindible la notificación personal para la ejecutoria del acto y para proteger el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues el sólo aviso a los deudores solidarios, garantes y aseguradoras de los actos sancionatorios no es idóneo para integrar el título ejecutivo con la póliza. (vii) Los garantes y aseguradoras pueden alegar las excepciones del contribuyente en el cobro coactivo y las especiales de indebida tasación de la deuda y ausencia de calidad de deudor solidario. En el trámite del cobro coactivo de impuestos, las excepciones que pueden proponerse contra el mandamiento de pago son las previstas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, esto es: (i) pago efectivo; (ii) existencia de acuerdo de pago; (iii) falta de ejecutoria del título; (iv) pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo; (v) interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos; (vi) prescripción de la acción de cobro y (vii) falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió. Si bien el artículo 814-2 del E.T. establece que “*en ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo*”, como lo ha advertido la Sección, esa norma debe ser interpretada en concordancia con el párrafo del artículo 831 ib., adicionado por el artículo 84 de la Ley 6 de 1992, que determina para el deudor solidario dos excepciones adicionales a las siete consagradas en esa norma: (i) la de calidad de deudor solidario y (ii) la indebida tasación del monto de la deuda. Así las cosas, tanto los garantes como aseguradoras de la obligación tributaria pueden proponer todas las excepciones contempladas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, incluso aquellas que son propias del deudor principal de la obligación, dada su solidaridad y la necesidad de garantizar el debido proceso. No obstante, las excepciones no



pueden referirse o fundamentarse en asuntos de fondo que debieron ser tratados en la vía administrativa en que se controvertió el título ejecutivo. 2.2.- Mediante auto del 22 de mayo de 2014 la Sección precisó la tesis que había sostenido en relación con la falta de legitimación de las aseguradoras para controvertir los actos de liquidación oficial de revisión. En esa oportunidad se dijo que las aseguradoras estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos *“si acreditan un interés directo, como podría suceder en aquellos asuntos en los que la aseguradora ampara el pago de sanciones o el mayor valor de impuestos”*. Eso, en virtud de la obligación propia del asegurador contenida en el literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario, que consagra la solidaridad entre el contribuyente y *“los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”*. Así pues, se concluyó que *“las compañías de seguros tendrían interés para solicitar la nulidad de los actos de la Administración Tributaria, por su carácter de aseguradoras, cuando el amparo otorgado tenga relación con la decisión adoptada; bien el mayor valor del impuesto, la sanción por inexactitud, la devolución de sumas de dinero o la sanción por devolución improcedente”*. En consecuencia, se afirmó que en cada caso debía estudiarse la póliza, sus condiciones y el amparo otorgado, para establecer si la aseguradora tenía interés y estaba legitimada para demandar los actos de liquidación. No obstante, salvo en el asunto que se resolvió en esa providencia, esa tesis no fue aplicada en casos posteriores, por lo que podría afirmarse que fue recogida de manera tácita. 2.3.- En relación con los deudores solidarios –no así con los garantes o aseguradoras- la Sección rectificó y precisó su jurisprudencia en sentencia del 3 de mayo de 2018. Con fundamento en la sentencia C-1201 de 2003, se dijo que con independencia del origen de los títulos ejecutivos que fundamenten un proceso de cobro coactivo, esto es, (i) que surjan del inicio de una actuación de oficio, como es el caso del procedimiento de determinación tributaria, o (ii) que se trate de liquidaciones privadas sin pagar, el debido proceso de los deudores solidarios se debe garantizar en todo momento a fin de que, según el caso, puedan ejercer sus derechos de contradicción y defensa frente a las obligaciones y la solidaridad que se les imputa. Fue así como se sentaron estas reglas: (i) Los deudores solidarios tienen el derecho de controvertir los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal. Como lo afirmó la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003, únicamente surtida esta etapa puede hablarse de la existencia de un título ejecutivo válido en contra del deudor solidario. (ii) Tratándose de liquidaciones privadas sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la administración tributaria debe vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago. En dicho proceso de cobro debe establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas, sin que eso se oponga a que la administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 793 LITERAL F / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 814-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 831 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 860 / DECRETO 01 DE



1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 28 / LEY 6 DE 1992 - ARTÍCULO 84 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 37

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la intervención y la garantía del debido proceso respecto de los deudores solidarios en los procedimientos tributarios de determinación, fiscalización y cobro coactivo se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 3 de mayo de 2018, radicación 41001-23-31-000-2006-00276-01(21376), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez en la que se rectificó y precisó la jurisprudencia sobre la materia.

VINCULACIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS EN PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO - Falta de regulación normativa que lo ordene / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO - Etapas y oportunidades de defensa y contradicción. Reiteración de jurisprudencia / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Objeto / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Notificación / RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Plazo / RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Facultades del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante / LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN - Alcance / RECURSO DE RECONSIDERACIÓN – Facultades del contribuyente, responsable o agente retenedor / GARANTE Y ASEGURADOR – Naturaleza jurídica. Constituyen categorías jurídicas distintas a las de contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante

3.1.- El legislador no mencionó expresamente la intervención de los garantes o aseguradoras de la obligación del contribuyente en la regulación del procedimiento de determinación de los tributos, lo que ha generado una interpretación restrictiva respecto de su intervención para actuar y controvertir las decisiones de la administración tributaria. 3.2.- El procedimiento administrativo de determinación de los tributos comprende varias etapas en la que es posible ejercer el derecho de defensa y contradicción: (i) Requerimiento especial (artículos 702 a 706 del E.T.): la administración de impuestos tiene competencia para modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión. Sin embargo, antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración tiene la obligación de enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta y la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada. El requerimiento debe notificarse a más tardar dentro de los 3 años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. (ii) Respuesta al requerimiento especial (artículos 707 y 709 del E.T.): el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante cuenta con tres meses, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias. También tiene la opción de aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento y corregir su liquidación privada. (iii) Liquidación oficial de revisión (artículos 702 y 710 a 712 del E.T.): la administración debe notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello, en los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso. La liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere. (iv) Recurso de



reconsideración (artículos 713 y 720 del E.T.): contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, que debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a su notificación. Puede prescindirse de este recurso cuando se ha contestado, en debida forma, el requerimiento especial. En todo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, puede aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación dentro del término para interponer el recurso de reconsideración. Como puede verse, no existe norma expresa en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial a los garantes o aseguradores, ni que disponga vincularlos a la actuación descrita. Dentro de los conceptos de “*contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante*” no pueden considerarse incluidos los garantes o aseguradoras, pues se trata de categorías jurídicas distintas, por lo que no es posible entender, en estricto sentido y bajo una lectura literal de la norma, que el requerimiento deba ser notificado también a éstas. Esa ha sido, hasta ahora, la tesis jurídica sostenida por esta Sección.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 702 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 704 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 707 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 709 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 710 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 712 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 713 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 720

NOTA DE RELATORÍA: Sobre las oportunidades para ejercer el derecho de defensa y contradicción dentro del proceso administrativo de determinación del tributo se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 3 de mayo de 2018, radicación 41001-23-31-000-2006-00276-01(21376), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez en la que se rectificó y precisó la jurisprudencia sobre la materia. Al respecto también se puede consultar la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 5 de junio de 2014, Exp. 52001-23-31-000-2010-00168-01(19494), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

SANCIONES TRIBUTARIAS O FISCALES - Formas de imposición / SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE - Procedencia / SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE IMPUESTA EN RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE - Procedimiento. Etapas / SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE - Término para interponerla / CONSTITUCIÓN DE TÍTULO EJECUTIVO CONTRA ASEGURADORA EN COBRO COACTIVO DE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE GARANTIZADA CON PÓLIZA DE SEGUROS - Requisitos. Se requiere notificar a la aseguradora el acto previo que declare el incumplimiento del asegurado / VINCULACIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS EN PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE - Falta de regulación normativa que lo ordene

[E]n virtud del artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones en materia tributaria pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales. La sanción por devolución y/o compensación improcedente, que es la que ocupa la atención de la Sala, está prevista en el artículo 670 ibídem. Esta sanción también aplica en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria, disminuyendo el saldo a favor que



fue objeto de devolución y/o compensación, en virtud de la reforma introducida por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. Cuando la sanción se imponga en resolución diferente, con independencia de que la solicitud se haya tramitado con o sin garantía y en aras de garantizar el debido proceso, la administración tributaria debe adelantar el procedimiento establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario, que consagra cuatro etapas: (i) Notificación del pliego de cargos. (ii) Término de respuesta del pliego de cargos. (iii) Práctica de las pruebas a que hubiere lugar. (iv) Emisión y notificación de la resolución sanción. En todo caso, la resolución sanción debe ser proferida por la administración tributaria dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión y cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un año, contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, opera el silencio administrativo positivo, tal como lo dispone el artículo 670 del Estatuto Tributario. En este procedimiento el legislador tampoco previó de manera expresa la necesidad de vincular a los garantes o aseguradoras cuando la devolución solicitada por el contribuyente hubiere sido amparada. Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 828 numeral 4º del Estatuto Tributario, la Sección ha considerado que se requiere notificación a la compañía de seguros del acto previo que declare el incumplimiento por parte del asegurado para constituir el título ejecutivo que permita exigir válidamente a los garantes y aseguradores el cumplimiento de la obligación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 638 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828 NUMERAL 4 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 293

VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO AL PROCEDIMIENTO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS - Notificación personal del mandamiento de pago / DEBIDO PROCESO DE GARANTES Y ASEGURADORES EN PROCEDIMIENTO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS – Deber de notificarles personalmente el mandamiento de pago / DEBER DE NOTIFICAR PERSONALMENTE EL MANDAMIENTO DE PAGO A GARANTES Y ASEGURADORES EN PROCEDIMIENTO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS - Finalidad y justificación / MANDAMIENTO DE PAGO CONTRA DEUDOR SOLIDARIO EN PROCEDIMIENTO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS - Deber de determinar individualmente su obligación al expedir el mandamiento / DEUDOR SOLIDARIO EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. En esa categoría se deben entender incluidos los garantes y las aseguradoras, dada la naturaleza de su obligación / DEUDOR SOLIDARIO EN MATERIA TRIBUTARIA - Definición / SOLIDARIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA - Noción y alcance / GARANTE - Noción / FIANZA - Noción / FIANZA Y SEGURO DE CUMPLIMIENTO - Asimilación en materia tributaria. Aunque, en estricto sentido, no son propiamente obligaciones solidarias a la luz del artículo 2361 del Código Civil, lo cierto es que esta asimilación fue acogida por el legislador en el artículo 793, literal f del Estatuto Tributario, al prever que responden de manera solidaria con el contribuyente por el pago del tributo *“los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”*, con independencia de que medie un



contrato de seguro u otro tipo de garantía a favor de la administración tributaria

[T]ratándose del cobro coactivo de las obligaciones tributarias que se generan, en el caso, por las liquidaciones oficiales de revisión ejecutoriadas o por las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, el Estatuto Tributario regula el procedimiento a seguir en el título VIII (artículos 823 a 843-2). Para lo que interesa, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, prevé que la vinculación de los *“deudores solidarios”* al proceso de cobro coactivo se debe hacer mediante la notificación personal del mandamiento de pago, tal como lo dispone el artículo 826 ibídem, el que debe librarse con determinación individual del monto de la obligación del respectivo deudor. Si bien la norma no hace referencia expresa a los garantes o aseguradores, el derecho a que se les notifique de manera personal el mandamiento de pago nace del derecho al debido proceso que debe ser garantizado en los términos del artículo 29 constitucional. Además, deben entenderse incluidos en el término de *“deudores solidarios”*, dada la naturaleza de su obligación, conforme con lo previsto en el artículo 860 del Estatuto Tributario y en virtud del artículo 793, literal f, del Estatuto Tributario, que dispone que *“los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”* responden con el contribuyente por el pago del tributo, con independencia de que medie un contrato de seguro u otro tipo de garantía a favor de la administración tributaria. Esta conclusión se refuerza con la modificación introducida por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, en virtud de la cual los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo son también contra los deudores solidarios y subsidiarios. 3.5.- Aunque existen algunas diferencias entre los deudores solidarios y los garantes y aseguradores, estos conceptos hacen referencia a la obligación que tienen ciertas personas, sea por disposición legal o contractual, de asumir las obligaciones del deudor principal, en este caso, del contribuyente. 3.5.1.- En materia tributaria los deudores solidarios están definidos por expresa disposición legal (artículo 793 y siguientes del Estatuto Tributario). En estos eventos, las obligaciones del contribuyente son solidarias ante la administración tributaria, es decir, *“existen a cargo de varios deudores y colocan a cada uno de estos en la necesidad de pagar la totalidad de la deuda”*, lo que significa, entre otros aspectos, que existen varios deudores y cada uno de ellos debe la misma cosa, por lo que el acreedor puede exigir la cosa debida a cualquiera de ellos o dirigirse contra uno sólo. 3.5.2.- Los garantes son aquellas personas que de manera voluntaria asumen la obligación del contribuyente ante la administración tributaria. Garantizan con su patrimonio la obligación del deudor principal, en caso de que el patrimonio de éste no sea suficiente para pagar la obligación, de que no sea posible perseguirlo o, sencillamente, en el evento de que no quiera o pueda cumplir con la obligación. Esta especie de solidaridad es lo que de manera legal y doctrinaria se ha definido como fianza. Si bien, en estricto sentido, la fianza y el seguro de cumplimiento no son propiamente obligaciones solidarias a la luz del artículo 2361 del Código Civil, lo cierto es que esta asimilación fue acogida por nuestro legislador en el artículo 793, literal f del Estatuto Tributario, al prever que responden de manera solidaria con el contribuyente por el pago del tributo *“los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”*, con independencia de que medie un contrato de seguro u otro tipo de garantía a favor de la administración tributaria.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 793 LITERAL F / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 826 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828-1 / ESTATUTO



TRIBUTARIO - ARTÍCULO 860 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2361 / LEY 6 DE 1992 - ARTÍCULO 83 / LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 9

NOTA DE RELATORÍA: Sobre las similitudes y diferencias entre la fianza y el seguro de cumplimiento se cita la sentencia de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia del 7 de mayo de 2002, Expediente 6181

INTERVENCIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS, IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE Y DE COBRO COACTIVO - Rectificación de jurisprudencia / RECTIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA SOBRE LA INTERVENCIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS, IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE Y DE COBRO COACTIVO - Justificación / VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LOS QUE PUEDA RESULTAR AFECTADO - Interpretación Constitucional. Alcance de la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional / DERECHO DE CONTRADICCIÓN Y DEFENSA DEL DEUDOR SOLIDARIO EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA, DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE Y DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Interpretación constitucional. Alcance de la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional

4.1.- De acuerdo con lo expuesto en los acápites precedentes, especialmente en relación con las similitudes entre los deudores solidarios, los garantes y aseguradoras, la Sección considera necesario rectificar su jurisprudencia sobre la intervención de los garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo. Este cambio de jurisprudencia encuentra respaldo en el artículo 29 de la Constitución, que prevé el debido proceso en todas las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, en los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas y en la sentencia C-1201 de 2003, que declaró exequible, de manera condicionada, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, *“siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo”* –esta referencia normativa puede entenderse actualmente hecha al artículo 37 del CPACA-. Si bien la Corte Constitucional no hizo referencia expresa a los garantes y aseguradoras en la sentencia C-1201 de 2003, las consideraciones expuestas son perfectamente aplicables a estos casos, como quiera que genéricamente la Corte se refirió a la necesidad de vincular a los deudores solidarios –sin distinción alguna- a los procedimientos tributarios en los que puedan verse comprometidos.

4.2.- En la sentencia C-1201 de 2003, la Corte insistió que si bien no existe ninguna disposición en el Estatuto Tributario que de manera general ordene la vinculación del deudor solidario o subsidiario –entiéndase incluidos los garantes y aseguradores- al proceso administrativo que termina con el acto administrativo contentivo de la liquidación oficial de revisión, *“resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, ubicado en el capítulo referente a las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, que prescribe que cuando de ellas se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, a ellos debe comunicarse la existencia de la actuación y el objeto de la misma”*. Para el tribunal constitucional, la aplicación de esta norma no tiene el efecto de modificar las disposiciones procedimentales tributarias, sino que



permite que se integre adecuadamente el “*litis consorcio pasivo*”, dando oportunidad a los deudores solidarios y subsidiarios de ejercer su derecho al debido proceso con las reglas sobre competencia, términos procesales, medios de prueba, recursos, etc., que prevé el Estatuto Tributario. En ese sentido, vinculado el deudor solidario o subsidiario al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prescrita por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo o artículo 37 del CPACA, según se trate, “*el acto administrativo con el que este proceso finaliza, sea una liquidación oficial ejecutoriada o cualquier otro acto de la administración de impuestos debidamente ejecutoriado en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva con fundamento en él.*” (Subrayas de la Sala). 4.3.- De los argumentos constitucionales que dieron origen a la interpretación realizada por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003, la Sección destaca los siguientes: 4.3.1.- Los derechos de contradicción y controversia operan en cualquier procedimiento administrativo tributario y deben cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas. Por esa razón, el acto mediante el cual se vincula a los interesados, esto es, a los deudores solidarios y subsidiarios –entre ellos garantes y aseguradores-, al proceso de determinación del tributo tiene como finalidad garantizar los derechos de defensa y de contradicción como nociones integrantes del concepto de debido proceso a que se refiere el artículo 29 de la Constitución Política y, por ello, reviste especial importancia que se lleve a cabo de manera tal que permita una participación real de los terceros interesados en el procedimiento administrativo. El hecho de que la responsabilidad de las compañías de seguros se regule por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento, no es excusa válida ni suficiente para excluirlas de esta interpretación constitucional. 4.3.2.- Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, los deudores solidarios o subsidiarios, llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos, deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación. La responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario. Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables – deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de la solidaridad, sea legal o contractual. Sólo de esta manera es posible que en todos los eventos anteriores, durante la etapa del cobro coactivo, la administración libre un mandamiento de pago sobre la base de un título ejecutivo oponible, “*determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor*”, como lo ordena perentoriamente el inciso primero del artículo 828-1 del Estatuto Tributario. 4.3.3.- La vinculación del deudor solidario o subsidiario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante no solo porque puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad o el contrato de seguro, sino también porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor



solidario o subsidiario puede interponer no sólo la excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular. En virtud del derecho a la igualdad se concluye, además, que la vinculación del deudor solidario o subsidiario al procedimiento de determinación es constitucionalmente inaceptable. En efecto, si se prescinde de la vinculación del deudor solidario, se le otorga un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal. Este último podrá contestar el requerimiento inicial o el pliego de cargos, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial y de la resolución sanción, interponer recursos contra ella en vía administrativa e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez. Pero al deudor solidario o subsidiario sólo se le permitirá interponer excepciones contra el mandamiento de pago, con las limitaciones propias que ha fijado la jurisprudencia en el proceso de ejecución coactiva.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 28 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 37 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 793 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828-1

OBLIGACIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORES DE PAGAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA AMPARADA - Nacimiento. La obligación nace cuando ocurre el siniestro, en lo que es determinante que la suma a favor de la administración tributaria esté asegurada / **SINIESTRO EN MATERIA TRIBUTARIA - Ocurrencia.** Con la liquidación oficial de revisión o con la resolución independiente se debe entender configurado el *siniestro* y es ese el momento en el que nace la obligación de la aseguradora de pagar la obligación amparada (impuesto y o sanción) / **OBLIGACIÓN SOLIDARIA DE DEUDOR SOLIDARIO, GARANTE Y ASEGURADOR EN MATERIA TRIBUTARIA - Nacimiento.** Nace desde el momento mismo en el que se notifica la liquidación oficial, configurándose el siniestro, momento a partir del cual les es exigible / **OBLIGACIÓN SOLIDARIA DE DEUDOR SOLIDARIO, GARANTE Y ASEGURADOR EN MATERIA TRIBUTARIA - Exigibilidad / LEGITIMACIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS PARA CONTROVERTIR JUDICIALMENTE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Operancia.** Tienen legitimación a partir del momento en el que la obligación les es exigible, con la ocurrencia del siniestro / **LEGITIMACIÓN DE GARANTES Y ASEGURADORAS PARA CONTROVERTIR JUDICIALMENTE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Justificación.** Interpretación constitucional / **DERECHO DE DEFENSA Y CONTRADICCIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO DE CRÉDITOS FISCALES EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS - Alcance / VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS - Finalidad y justificación constitucional / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS - Alcance / PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS - Alcance / PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO EN LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS - Alcance / PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS - Alcance / EXCEPCIONES PROCEDENTES EN EL PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Reiteración de jurisprudencia / DERECHO A LA IGUALDAD DEL DEUDOR SOLIDARIO DE CRÉDITOS FISCALES EN LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS Y DE COBRO COACTIVO - Alcance / TÍTULO EJECUTIVO CONTRA EL DEUDOR SOLIDARIO DE CRÉDITOS FISCALES - Identidad con el título ejecutivo**



contra el deudor principal. Interpretación constitucional del artículo 821-1 del Estatuto Tributario / IDENTIDAD DEL TÍTULO EJECUTIVO CONTRA EL DEUDOR PRINCIPAL Y EL DEUDOR SOLIDARIO DE CRÉDITOS FISCALES - Alcance. No implica que la determinación de la obligación a cargo del deudor solidario se efectúe a sus espaldas, sin que se le permita controvertir el origen, la causa, la liquidación y la vigencia de la obligación, entre otros aspectos / PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE - Actos que se deben notificar al deudor solidario

4.4.- Con esta nueva perspectiva constitucional de las normas que regulan los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo, para la Sala es claro que la obligación de los garantes y aseguradoras de pagar la suma devuelta por la administración tributaria nace cuando ocurre el siniestro, en lo que es determinante que la suma a favor de la administración tributaria esté asegurada. Esa circunstancia puede configurarse cuando se practica la liquidación oficial del impuesto o cuando se determina la sanción por inexactitud, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro. Con la liquidación oficial de revisión o con la resolución independiente se debe entender configurado el “siniestro” y es ese el momento en el que nace la obligación de la aseguradora de pagar la obligación amparada – impuesto y/o sanción-. 4.5.- No puede perderse de vista, además, que el propio artículo 860 del Estatuto Tributario dispone que si en los dos años de vigencia de la garantía, “la Administración Tributaria **notifica el requerimiento especial** o el contribuyente corrige la declaración, **el garante será solidariamente responsable** por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución” – negrillas propias. Quiere decir lo anterior, que la obligación solidaria de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras nace desde el momento mismo en que se notifica la liquidación oficial, configurándose el siniestro, momento a partir del cual le es exigible. 4.6.- De acuerdo con lo anterior, los garantes y aseguradoras tienen legitimación para impugnar los actos de liquidación oficial de revisión o los que imponen sanciones, en vista de que en ese momento se encuentra configurado el siniestro y, por tanto, le es exigible por parte de la administración tributaria la obligación amparada. Solo así se concilian el interés general, ínsito en los actos de fiscalización tributaria y los derechos fundamentales de los contribuyentes o responsables y sus deudores solidarios, atendiendo, además que la Sección ha sostenido que las excepciones susceptibles de ser estudiadas en el proceso de cobro coactivo son solo aquellas que tienden a enervar el título ejecutivo. No pueden referirse a asuntos de fondo que debieron ser tratados durante el trámite administrativo que dio origen al título ejecutivo, puesto que “se parte del presupuesto de que en relación con el origen, la causa, liquidación y vigencia de la obligación que se pretende cobrar a través de tal procedimiento, han sido agotadas previamente todas las etapas de discusión administrativa y/o jurisdiccional, no siendo dable controvertir aspectos diferentes a aquéllos dirigidos a enervar la eficacia del título ejecutivo”. 4.7.- Lo que se pretende es garantizar los derechos de los deudores solidarios, garantes y aseguradores en todos los procedimientos administrativos tributarios con el propósito de no dejarlos en total estado de indefensión. La pauta constitucional, antes y después de la Constitución Política de 1991, parte de la publicidad de las actuaciones de la administración, regla general aplicable a todos los procedimientos administrativos, que se infiere de los artículos 29 y 209 de la Carta Política y que impone a las autoridades el deber de dar a conocer las actuaciones a aquellos que puedan verse afectados con sus decisiones y, por supuesto, el derecho del ciudadano de



conocerlas y poder controvertirlas. La fuerza vinculante de esa regla no deviene solo de la sentencia C-1201 de 2003. Se funda en los derechos al debido proceso, contradicción y defensa, consagrados en el artículo 29 de la Constitución, en el derecho fundamental a la igualdad y en la normatividad legal que se menciona más adelante. Por eso, cuando la Corte habla de esos enunciados jurídicos, no está creando ninguna norma. Solo recuerda y reitera que es importante la vinculación del deudor solidario –entendido en un sentido amplio– a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria, no solo porque puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad, sino también porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario puede interponer no sólo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular. Además, en virtud del derecho a la igualdad, *“la vinculación del deudor solidario al procedimiento de determinación es constitucionalmente inexcusable”*, pues si se prescindiera de la vinculación del deudor solidario, garante y asegurador se le otorgaría un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal, que podría contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial, interponer recursos contra ella por la vía administrativa e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez, mientras que al deudor solidario sólo se le permitiría interponer excepciones contra el mandamiento de pago en el procedimiento administrativo de ejecución. 4.8.- Los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas, concebidos, se reitera, como garantía de los derechos al debido proceso, defensa e igualdad, están previstos también en la ley. 4.8.1.- En el Decreto 01 de 1984, Código de lo Contencioso Administrativo, se encuentran consagrados en el artículo 3, como principios orientadores de todas las actuaciones administrativas, que sirven, además, para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento. En virtud del principio de publicidad, *“las autoridades darán a conocer sus decisiones mediante las comunicaciones, notificaciones o publicaciones”*. El principio de contradicción hace referencia a la oportunidad que tienen los *“interesados”* de *“conocer y de controvertir esas decisiones por los medios legales”*. Adicionalmente, el CCA desarrolla estos principios en los artículos 15, 23, 28, 43 a 48 y 61, entre otros. 4.8.2.- Por su parte, la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, consagra en el artículo 3 la obligación de todas las autoridades de interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política. Igualmente, prevé que las actuaciones administrativas se deben desarrollar con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad y publicidad, entre otros. Tal como lo dispone ese artículo, en virtud del principio del debido proceso, *“las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción”*. En cumplimiento del principio de igualdad, *“las autoridades darán el mismo trato y protección a las personas e instituciones que intervengan en las actuaciones bajo su conocimiento”* y en aplicación principio de publicidad, *“las autoridades darán a conocer al público y a los interesados, en forma sistemática y permanente, sin que medie petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley, incluyendo el empleo de tecnologías que permitan difundir de manera masiva tal información”*. Estos principios se materializan, entre otras normas, en los artículos 9 (numerales 10 y 12), 35, 37, 56 y 65 a 73. 4.9.- La modificación legal introducida por la Ley



788 de 2002 al artículo 828-1 del Estatuto Tributario apunta a que no es indispensable “crear” un título individual para el deudor solidario. Pero, de ninguna manera, su interpretación puede permitir que la administración tributaria en ejercicio de sus potestades de fiscalización o de control prescinda del deber de notificación, violentando el derecho de defensa y de contradicción del deudor solidario e infringiendo los principios de publicidad, moralidad y transparencia. Como lo ha expresado en múltiples oportunidades la Corte Constitucional, *“la Carta Política establece la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas, para lo cual, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 209, obliga a la administración a poner en conocimiento de sus destinatarios los actos administrativos, con el fin, no sólo de que éstos se enteren de su contenido y los observen, sino que, además, permita impugnarlos a través de los correspondientes recursos y acciones”*. El hecho de que la ley prevea la posibilidad de que con un solo título ejecutivo se ejecute tanto al contribuyente como al deudor solidario, no implica, en ningún caso, que la determinación de la obligación a cargo del deudor solidario se efectúe a sus espaldas, sin que se le permita controvertir el origen, la causa, la liquidación y la vigencia de la obligación, entre otros aspectos. De conformidad con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario y los principios constitucionales antes referidos, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, siempre que a este último se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen o al de imposición de la sanción y se le otorguen todas las garantías procesales y sustanciales para ejercer su derecho de defensa y contradicción, ya que solo así podrá controvertir directamente la obligación fiscal que se le pretende cobrar. Además, tratándose de garantes o aseguradores, la administración tributaria está en la obligación de (i) notificar el pliego de cargos en el procedimiento de imposición de sanción por devolución improcedente, (ii) otorgarle la oportunidad para responder el pliego de cargos, (iii) decretar y practicar las pruebas que soliciten, en caso de ser necesario, (iv) notificarles la resolución sanción y (v) resolver de fondo el recurso interpuesto contra la resolución sanción. Solo de esta manera, se insiste, se garantiza el derecho al debido proceso de los garantes y aseguradores y, en consecuencia, puede hablarse de la configuración de un título oponible y ejecutable en su contra.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 209 / LEY 788 DE 2002 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 3 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 15 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 23 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 28 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 43 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 48 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 61 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 3 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 9 NUMERAL 10 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 9 NUMERAL 12 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 35 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 37 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 56 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 65 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 73 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 860



NOTA DE RELATORÍA: En relación con el principio de publicidad de las actuaciones administrativas se cita la sentencia C-957 de 1999 de la Corte Constitucional

UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos administrativos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo / UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Legitimación de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras para controvertir judicialmente los actos de la administración tributaria / INTERVENCIÓN DE LOS DEUDORES SOLIDARIOS, GARANTES Y ASEGURADORAS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS, IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE Y DE COBRO COACTIVO - Reglas de unificación jurisprudencial / LEGITIMACIÓN DE LOS DEUDORES SOLIDARIOS, GARANTES Y ASEGURADORAS PARA CONTROVERTIR JUDICIALMENTE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Reglas de unificación jurisprudencial / SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Efectos hacia el futuro

5.1.- En virtud del artículo 29 de la Constitución, que prevé el debido proceso en todas las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, de los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas y de la sentencia C-1201 de 2003, la Sección Cuarta procede a **unificar** su jurisprudencia en relación con la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras, en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo, así como sobre su legitimación para controvertir los actos de la administración tributaria ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. 5.2.- Las reglas jurisprudenciales que se adoptan en la materia objeto de unificación son las siguientes: (i) La obligación de los garantes y aseguradoras de pagar la suma devuelta por la administración tributaria surge cuando se configura el siniestro. (ii) El siniestro ocurre cuando se tiene determinada, mediante liquidación oficial o resolución sanción independiente, la suma a favor de la administración tributaria que puede ser cobrada al asegurador o garante. (iii) Los deudores solidarios, garantes y aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro o garantía. En ese sentido, en virtud del artículo 29 de la Constitución, es deber de la administración tributaria notificar el requerimiento especial y el pliego de cargos al deudor solidario, garante o asegurador, en los términos expuestos en esta sentencia. (iv) En el procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria, en sentido amplio, que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables -deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T. (v) De conformidad con el artículo 29 constitucional, los artículos 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, garante o asegurador, siempre que se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen y al proceso de imposición de la sanción. 5.3.-



En atención al cambio de precedente efectuado en la presente sentencia de unificación, la Sala advierte a la comunidad que las consideraciones expuestas en esta providencia constituyen precedente obligatorio en los términos de los artículos 10 y 102 de la Ley 1437 de 2011. Sin embargo, los efectos de la presente sentencia de unificación serán hacia el futuro.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 28 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 10 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 37 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 102 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 793 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 860

VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO DE ASEGURADORA EN PROCEDIMIENTO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Configuración. Inoponibilidad de la resolución sanción por devolución improcedente que hace parte del título ejecutivo por falta de trámite y de decisión del recurso de reconsideración interpuesto en su contra / NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN SANCIÓN A GARANTES, DEUDORES SOLIDARIOS Y ASEGURADORAS EN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE – Finalidad / EXCEPCIÓN DE FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO – Configuración. Se declara probada por inoponibilidad de la resolución sanción por devolución improcedente frente a la aseguradora

6.1.- Debe advertir la Sala que pese a que los efectos de la presente providencia de unificación son hacia el futuro, la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca debe ser revocada, no en aplicación de la regla jurisprudencial que se fija en esta sentencia, sino atendiendo las circunstancias particulares del caso que permiten concluir que se infringió el derecho al debido proceso de la aseguradora. 6.2.- Revisadas las pruebas que obran en el expediente, se encuentra probado que la sociedad Seguros Colpatria expidió la póliza de seguro de cumplimiento No. 8001001605, con el objeto de *“garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la devolución del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2006, más los intereses que se llegaren a causar, según artículo 670 y 860 del Estatuto Tributario, artículo 7 Decreto 1000 de 1997, artículo 40/90 (sic), artículo 71 y 72, Ley 6/92, artículo 144 y 131 Ley 223/95”*. El tomador y afianzado de la póliza fue la sociedad Divipacas S.A. El beneficiario, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. La póliza estuvo vigente entre el 10 de abril de 2007 y el 10 de mayo de 2009 y el valor asegurado fue de \$56.396.000. 6.3.- También está probado que la DIAN, con el fin de dar un cumplimiento formal al precedente de esta Sección, expuesto en el acápite 2 de la parte considerativa de esta sentencia, le notificó a Seguros Colpatria la resolución sanción No. 1124120110200255 del 23 de febrero de 2011. No obstante, no le dio trámite al recurso de reconsideración interpuesto por la aseguradora al considerar que solo era procedente escuchar *“al deudor solidario en su condición de litisconsorte”* si el contribuyente presentaba recurso de reconsideración. Como Divipacas no presentó el correspondiente recurso, la DIAN omitió resolver de fondo el presentado por Seguros Colpatria. 6.4.- Si la DIAN le notificó la resolución sanción, era claro que esa diligencia buscaba su vinculación al proceso para que la aseguradora pudiera controvertir esa decisión y ejercer plenamente su derecho de defensa. No hay duda que la finalidad del requisito de notificación de la resolución sanción a los deudores solidarios, garantes y aseguradoras es otorgarles todas las garantías para que puedan



ejercer su derecho de contradicción y defensa, tanto en la vía administrativa como en la judicial. 6.5.- De lo expuesto es claro que la resolución sanción que hace parte del título con el que se pretende ejecutar a Seguros Colpatria le es inoponible. La DIAN no le otorgó ninguna oportunidad para ejercer su derecho de defensa y contradicción. Así las cosas, como la notificación fue un simple formalismo, que no cumplió con su verdadera finalidad, no puede hablarse de la configuración de un título ejecutivo en contra de Seguros Colpatria. 6.6.- En ese orden de ideas, la Sala procederá a revocar la sentencia del 23 de noviembre de 2016, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por la que se negaron las pretensiones de la demanda. En su lugar, se declarará la nulidad de las resoluciones No. 5175 del 21 de diciembre de 2012 y 0710 del 15 de febrero de 2013, por las que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió de manera desfavorable las excepciones contra el mandamiento de pago No. 0729 del 6 de septiembre de 2012. Así mismo, se declarará probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la sociedad Seguros Colpatria S.A. contra el mandamiento de pago 0729 del 6 de septiembre de 2012 y se ordenará la terminación del proceso coactivo en su contra.

CONDENA EN COSTAS - Conceptos que las integran / CONDENA EN COSTAS - Normativa aplicable / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00452-01(23018) CE-SUJ-4-011

Actor: SEGUROS COLPATRIA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA 2019 CE-SUJ -4- 011



Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad Seguros Colpatria S.A., parte demandante en el presente proceso, contra la sentencia del 23 de noviembre de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Seguros Colpatria S.A., por intermedio de apoderado judicial, solicitó que se hicieran las siguientes o similares declaraciones y condenas:

1. *Que es NULA la Resolución No. 5175 de diciembre 21 de 2012 proferida por la Entidad Demandada, mediante la cual declaró no probadas las excepciones de FALTA DE EJECUTORIA TÍTULO EJECUTIVO, FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO e INDEBIDA TASACIÓN DEL MONTO DE LA DEUDA propuestas contra el mandamiento de pago número 0729 del 06/09/2012, por las razones que se expondrán en la parte pertinente de este libelo.*
2. *Que es NULA la Resolución No. 0710 de febrero 15 de 2013 proferida por la Entidad Demandada, mediante la cual confirmó la Resolución 5175 antes mencionada.*
3. *Que como consecuencia de la declaratoria de NULIDAD de los actos administrativos mencionados, se declare la prosperidad de las excepciones propuestas dentro del proceso ejecutivo iniciado en contra de mi mandante por la entidad demandada con base en el mandamiento de pago a deudor solidario No. 0729 de septiembre 6 de 2012, con la consecuente terminación del proceso mencionado.*
4. *Que como consecuencia de la declaratoria de NULIDAD de los actos administrativos mencionados, se declare que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, no puede hacer efectiva la póliza de seguro de cumplimiento No. 8001001605 expedida por mi mandante.*
5. *Que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada conforme lo dispone el artículo 188 del C.P.A.C.A.*
6. *Que se ordene dar cumplimiento a la sentencia dentro del término señalado por el artículo 192 del C.P.A.C.A.*

1.2. Hechos relevantes para el asunto

Seguros Colpatria S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. 8001001605 a favor de Divipacas S.A., con un valor asegurado de \$56.396.000,00, cuyo objeto fue "garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la devolución del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2006, más los intereses que se llegaren a causar, según artículo 670 y 860 del Estatuto Tributario, artículo 7 decreto 1000 de 1997, artículo 40/90, artículo 71 y 72, Ley 6/92 artículo 144 y 131 Ley 223/95".

Luego de la devolución, la DIAN inició proceso de revisión de la declaración privada, en el que expidió el Requerimiento Especial No. 112382008000009 de 2008 y la Liquidación



Oficial de Revisión No. 112412009000038 de 2009, actos que no fueron notificados a Seguros Colpatria S.A.

El 21 de junio de 2010 la DIAN expidió el Pliego de Cargos No. 1123820100001011, en el que se ordenó a la sociedad Divipacas S.A. el reintegro de la suma de \$56.396.000 y el pago de la sanción establecida en los artículos 2° y 5° del artículo 670 del Estatuto Tributario, por valor de \$281.980.000. Este acto tampoco fue notificado a Seguros Colpatria S.A.

El 23 de febrero de 2011 la DIAN expidió la Resolución Sanción No. 112412011000255. Este acto fue notificado a Seguros Colpatria S.A.

Mediante escrito del 18 de marzo de 2011, Seguros Colpatria S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción. El recurso fue rechazado mediante Oficio 100 208 223 – 190 del 12 de abril de 2011, con el argumento de que en la etapa procesal de agotamiento de la vía gubernativa no procedía la intervención del garante como recurrente.

El 6 de septiembre de 2012 la DIAN expidió el Mandamiento de Pago a Deudor Solidario No. 0729, *“por los conceptos garantizados mediante póliza No. 80010001805 del 10/04/2007, y contenidos en la Resolución Sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación No. 112412011000255 del día 23/02/2011, esto es el reintegro de la suma devuelta por valor de CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL PESOS (\$56.396.000) MCTE, más los intereses moratorios correspondientes aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%), más la suma de DOSCIENTOS OCHENTA UN MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA MIL PESOS M/CTE (\$281.980.000) correspondiente al 500% del valor devuelto con utilización de medios fraudulentos, conforme a los artículos 860 y 670 inciso 2 del Estatuto Tributario; más las costas del proceso conforme al artículo 836 numeral 1 del ET”*.

Frente al mandamiento de pago Seguros Colpatria S.A. presentó las excepciones de falta de ejecutoria de la resolución sanción, falta de título ejecutivo e indebida tasación del monto de la deuda.

Mediante la Resolución 5175 del 21 de diciembre de 2012 la DIAN declaró no probadas las excepciones. Este acto fue confirmado por la Resolución 710 del 15 de febrero de 2013.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

En la demanda se indicaron como vulnerados los artículos 29 de la Constitución y 565, 720, 732, 734, 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, por lo siguiente:

1.3.1. Falta de ejecutoria de la resolución sanción

Para Seguros Colpatria S.A., la resolución sanción no se encuentra ejecutoriada y, por esa razón, no constituye título ejecutivo, como quiera que no le fue debidamente notificada y, en todo caso, no le permitieron ejercer su derecho de contradicción y defensa.

Para sustentar esa conclusión expuso que de acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹ el sólo aviso al deudor solidario de los actos sancionatorios no es idóneo para integrar el título ejecutivo, por lo que debe tenerse como probada la excepción de falta de título ejecutivo bajo la configuración de ese supuesto.

¹ Cita la sentencia del 21 de octubre de 2010, proferida en el proceso 08001-23-31-000-1996-11634-01(17631), CP. William Giraldo Giraldo.



Además, manifestó que el no permitirle el ejercicio de su derecho de contradicción durante el trámite de la determinación de la obligación tributaria resultó abiertamente violatorio de su derecho constitucional de defensa y contradicción, en aplicación de las reglas del debido proceso y lo dispuesto en la sentencia C-1201 de 2003.

Igualmente, afirmó que operó el silencio administrativo positivo en relación con ese recurso, en virtud del artículo 734 del Estatuto Tributario.

Todo, porque mediante el Oficio 100 208 223 – 190 del 12 de abril de 2011, la DIAN se negó a resolver el recurso de reconsideración presentado oportunamente contra la resolución sanción, *“con base en su particularísima concepción de que mi mandante es litisconsorte facultativo del contribuyente y, en la medida en que éste no ejercite su derecho de defensa durante el proceso de determinación de la obligación tributaria, el recurso de mi mandante no podrá ser tampoco considerado”*.

En ese sentido, concluyó que como ese oficio no constituía un acto definitivo, no era demandable ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

1.3.2. Falta de título ejecutivo

No existe título ejecutivo toda vez que la póliza de seguro sólo presta mérito ejecutivo a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declara la exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

Como la resolución sanción no se encuentra ejecutoriada, la póliza otorgada no presta mérito ejecutivo por sí sola y, por ende, se debe declarar probada esta excepción.

Adicionalmente, en la póliza de seguro, que fue aprobada por la DIAN, no se amparó la situación por la que se libró el mandamiento de pago, como quiera que el contribuyente obró con dolo y apoyado en documentos falsos o adulterados.

Para el efecto, se afirmó que de conformidad con el artículo 1055 del Código de Comercio no es posible cubrir el dolo, la culpa grave ni los actos meramente potestativos. Y de acuerdo con el artículo 1066 ibídem, el asegurador tiene la potestad de no asumir algunos de los riesgos a los que está expuesto el asegurado, circunstancia que se conoce como exclusión.

Y eso fue, precisamente, lo que aconteció con la póliza de seguro que sirvió de base a la ejecución pues Seguros Colpatria S.A., en ejercicio de su legítimo derecho derivado del artículo 1056 del Código de Comercio, consagró la siguiente exclusión:

“1.1. Exclusiones aplicables a todo el contrato

Colpatria quedará liberada de toda responsabilidad bajo el presente contrato de seguro cuando el siniestro se cause o se presente por alguno de los siguientes hechos: ...

g) Falsedad en los documentos presentados por el afianzado”.

Bajo la señalada exclusión, quedó estipulado que Seguros Colpatria S.A. no asumiría responsabilidad alguna en el evento en que el siniestro obedeciera a falsedad en los documentos presentados por el contribuyente, que fue exactamente lo que ocurrió en el presente caso, como expresamente lo reconoció la DIAN en la resolución sanción.

1.3.3. Indebida tasación del monto de la deuda

Para Seguros Colpatria S.A., la DIAN desconoció el artículo 1079 del Código de Comercio que prevé que *“el asegurador no estará obligado a responder sino hasta*



conurrencia de la suma asegurada, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 1074”.

Si bien la sociedad aseguró la devolución y la sanción que llegara imponerse, ese alcance debe interpretarse dentro del límite de responsabilidad que se establece en el valor asegurado.

Por tal razón, la DIAN debía, *“como amplia conocedora del tema de las sanciones, exigir al contribuyente que el valor de la póliza fuera por el valor de la devolución más la sanción, a efectos de obtener una completa protección de su riesgo, no en cuanto a cobertura sino en lo que respecta al límite de responsabilidad de la aseguradora”.*

2. Oposición

Mediante apoderada judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda. Afirmó que con la interposición de las excepciones, Seguros Colpatria no estaba atacando en sí el mandamiento de pago sino que pretendía que se debatiera la legalidad de la resolución sanción –título ejecutivo en el presente proceso-, acto que se presume legal y que no fue demandado ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Manifestó que en el Oficio 100 208 223 – 190 del 12 de abril de 2011, por el que la DIAN se negó a resolver el recurso de reconsideración presentado por Seguros Colpatria contra la resolución sanción es un verdadero acto administrativo y, por ende, no puede entenderse configurado el silencio administrativo positivo. En ese sentido, afirmó que existe un título ejecutivo claro, expreso y actualmente exigible, como quiera que la Resolución Sanción No. 112412011000255 de 2011 se encuentra debidamente ejecutoriada.

Adicionalmente, manifestó que en virtud de disposiciones especiales del Estatuto Tributario fue que, precisamente, a la compañía de seguros sólo se le notificó la resolución sanción y no cada uno de los actos expedidos en el proceso de fiscalización. En todo caso, siempre se le comunicó o informó sobre el estado del proceso de fiscalización, por lo que no puede hablarse de vulneración del debido proceso.

De hecho, fue convocado al proceso administrativo como un tercero que se podía ver afectado con el resultado de la actuación administrativa, lo que *“asociado a la póliza misma delimita su campo de acción”.*

En relación con la vigencia y cobertura de la póliza de seguros, explicó que la calidad de deudor solidario de la compañía de seguros no es de orden convencional sino que expresamente está regulada en el artículo 860 del Estatuto Tributario y, en ese sentido, la garantía cubre no solo la devolución improcedente sino también los intereses causados y las sanciones a que haya lugar.

Afirmó, además, que el valor sobre el que Seguros Colpatria cobró una prima no constituye un límite a la solidaridad que se predica por ley frente a las obligaciones y sanciones previstas para estos casos, aspecto que la aseguradora conocía cuando expidió la póliza amparando el monto objeto de la devolución así como el cumplimiento de las disposiciones legales derivadas de esa devolución.

En ese sentido, concluyó que como Seguros Colpatria no ha hecho uso de los mecanismos judiciales para obtener la declaratoria de nulidad de la póliza, ésta resulta obligatoria y, por ende, la DIAN, como beneficiaria, está en el derecho de hacerla efectiva al haberse configurado el siniestro amparado.

3. Sentencia de primera instancia



Mediante sentencia del 23 de noviembre de 2016, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección A negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que pasan a resumirse:

3.1. Sobre la excepción de falta de ejecutoria de la resolución sanción

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado², el único acto que debe ser notificado a la aseguradora, como garante de la obligación tributaria, es el de la improcedencia de la devolución e imposición de las sanciones previstas en el artículo 670 del E.T.

En el caso concreto se pudo constatar que la resolución sanción que conforma el título ejecutivo fue notificada a Seguros Colpatria y, en virtud de esa notificación, fue que la sociedad interpuso recurso de reconsideración frente a dicho acto.

Si bien es cierto que mediante Oficio 100 208 190 del 8 de abril de 2011 la DIAN negó el recurso de reconsideración interpuesto por Seguros Colpatria, ese acto

“... sí constituye una decisión administrativa definitiva respecto de la aseguradora y su recurso de reconsideración, no siendo dable a través de este medio de control ejercido contra la resolución que falla las excepciones y su confirmatoria, entrar a valorar las razones fundamento de la decisión adoptada a través del citado oficio, porque ello implicaría determinar si fue adecuada o no la calificación de litisconsorte efectuada por la Administración respecto de la sociedad actora, en su calidad de aseguradora en el proceso de devolución y/o compensación improcedente adelantado y las implicaciones jurídicas de tal calificación, lo cual es del resorte del juez que estudie la legalidad de la resolución sanción; por lo tanto, frente a la Aseguradora es predicable que la decisión adoptada por la DIAN dio por agotada la vía administrativa”.

En ese orden de ideas, no se configura la excepción propuesta.

3.2. Sobre la excepción de falta de título ejecutivo

Esta excepción tampoco está llamada a prosperar porque lo que pretende Seguros Colpatria es cuestionar el cubrimiento de la póliza y controvertir la legalidad del título ejecutivo.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado³, si existen cuestionamientos respecto de la obligación contenida en el título ejecutivo el interesado debe ejercer las acciones correspondientes para controvertir su legalidad.

Por tal razón, como Seguros Colpatria no interpuso demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución Sanción No. 112412011000255 del 23 de febrero de 2011 y el Oficio 100 208 190 del 8 de abril de 2011, que se pronunció sobre el recurso de reconsideración, debe concluirse que el título ejecutivo sí existe y se encuentra ejecutoriado.

Por esta vía judicial tampoco es procedente analizar la legalidad de la póliza otorgada ni el límite de su cobertura, *“pues ello conllevaría a reabrir el debate de la responsabilidad solidaria de la sociedad actora, para lo cual el ordenamiento jurídico ha previsto mecanismos administrativos y judiciales que la parte demandante no ejerció”.*

3.3. Sobre la excepción de indebida tasación del monto de la deuda

² Se cita la sentencia del 7 de agosto de 2015, proferida en el expediente 20493, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Cita la sentencia del 21 de noviembre de 2012, proferida en el expediente 18647, CP. William Giraldo Giraldo.



Los argumentos expuestos por la sociedad demandante para fundamentar esta excepción implican analizar las condiciones y el monto asegurado mediante la póliza de cumplimiento, así como los límites de la prima de seguro y las causales de exclusión, asuntos que son de la órbita de otro mecanismo de defensa judicial.

4. Recurso de apelación

El apoderado de Seguros Colpatria interpuso recurso de apelación contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con el propósito de que se acceda a las pretensiones de la demanda.

Los argumentos expuestos se sintetizan así:

- En virtud de las implicaciones que tiene la posición de garante era necesario que a la aseguradora se le notificaran todos los actos administrativos proferidos durante el trámite del proceso de fiscalización.
- Era necesario, además, que la DIAN persiguiera, en primera medida, el pago de la obligación tributaria frente al contribuyente, pues solo ante la ausencia de pago entraría la aseguradora, como deudora solidaria, a responder por esa obligación, pero siempre dentro del límite establecido en la póliza de seguro.
- La resolución sanción no se encuentra ejecutoriada por la omisión de la DIAN de resolver de fondo el recurso de reposición interpuesto por la aseguradora contra dicho acto.
- El Oficio 100 208 190 del 8 de abril de 2011 no es un verdadero acto administrativo, razón por la que la aseguradora no estaba habilitada para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para demandarlo.
- No es posible predicar la existencia de un título ejecutivo en contra de Seguros Colpatria porque la garantía otorgada no cubre la situación que configuró el siniestro, esto es, el dolo, la culpa grave, ni la falsedad de los documentos presentados por el afianzado.
- La excepción de indebida tasación del monto de la deuda no es sólo para analizar errores aritméticos. La sentencia de primera instancia omitió pronunciarse sobre los argumentos de esta excepción, los que estaban encaminados a que se reconociera el límite cuantitativo de la póliza otorgada a favor de la DIAN.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

El apoderado de la parte demandante se remitió a los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La DIAN reiteró, de manera general, los argumentos expuestos en la oposición y en la sentencia de primera instancia. Adicionalmente, citó el último precedente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el que se afirma que las aseguradoras no están legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó revocar parcialmente la sentencia de primera instancia *“en cuanto se debe mantener la decisión de declarar no probada las excepciones de falta de ejecutoria del título y de falta de título, pero acceder parcialmente a la excepción de indebida tasación de la deuda para excluir la sanción del 500%”*.

1. Sobre la ejecutoria del título ejecutivo



La resolución sanción que constituye el título ejecutivo en el caso concreto quedó ejecutoriada con el pronunciamiento de la DIAN sobre el recurso de reconsideración interpuesto por Seguros Colpatría.

El Oficio 100 208 190 del 8 de abril de 2011 es una decisión definitiva, como quiera que culminó la actuación administrativa o hizo imposible continuarla, por lo que *“la actora debió demandar su inconformidad con esa decisión o alegar allí el silencio positivo en lo concerniente a su posición de garante”*.

2. Acerca de la falta de título

La discusión sobre la exclusión de la responsabilidad de la aseguradora por el obrar doloso de la sociedad asegurada (falsedad documental) no está relacionada con la ausencia del título ejecutivo, por lo que esos argumentos no pueden ser analizados por esta vía judicial.

En el presente caso, el título ejecutivo *“está debidamente conformado con el acto en que se determinó la responsabilidad de la garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo, esto es, la Resolución que declaró la improcedencia de la devolución y ordenó el reintegro, carácter de título que no se pierde por la obtención de la devolución mediante fraude documental, cuyo respectivo valor se discute en la excepción sobre indebida tasación de la deuda”*.

3. En relación con la indebida tasación de la deuda

La sanción correspondiente al 500% de la suma devuelta indebidamente está prevista en el numeral 5 del artículo 670 del E.T. en forma *“adicional”* a la sanción por la improcedencia de la devolución, cuando el contribuyente obtiene la devolución con documentos falsos o mediante fraude.

Así las cosas, *“como sanción adicional no puede incluirse en la obligación a cargo de la garante, porque se impone a cargo del contribuyente y el artículo 860 del E.T. limita expresamente la responsabilidad de la garante a la obligación garantizada, esto es, al monto devuelto, incluido el monto de la sanción por improcedencia solamente que comprende el reintegro del valor devuelto y los intereses antes mencionados (numeral 2º del artículo 670 del E.T.)”*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Anotación previa: sentencia de unificación de jurisprudencia

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 270 y 271 del CPACA, procede la Sección a proferir la presente sentencia de unificación, dada la necesidad de rectificar y unificar la tesis actual sobre la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y de cobro coactivo.

Como se verá más adelante, la Sección le ha otorgado un alcance restrictivo a las disposiciones del Estatuto Tributario que regulan la materia y a la sentencia C-1201 de 2003, lo que ha generado, en ciertas ocasiones, una limitación de los derechos de contradicción, defensa y debido proceso de las compañías aseguradoras.

Por esas razones, en cumplimiento de la función de unificar jurisprudencia, atribuida a esta Corporación, se hace necesario emitir un pronunciamiento que precise la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras, a partir del contenido



de las normas que regulan el contrato de seguro y los procedimientos de fiscalización y cobro coactivo.

Recuérdese que la función de unificación de jurisprudencia implica identificar escenarios propicios para que como órgano de cierre de la jurisdicción, la Corporación, a través de la Sala Plena o sus Secciones, desarrolle criterios o tesis con el fin de precisar puntos oscuros de la legislación o jurisprudenciales, rectificar sus propios precedentes y garantizar los derechos fundamentales, en aras de asegurar los fines del Estado establecidos por el constituyente en el artículo 2 de la Constitución⁴.

2. Precedente de la Sección Cuarta sobre la vinculación y legitimación de las compañías aseguradoras

2.1.- En relación con la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo y su intervención para controvertir los actos de la administración tributaria, la Sección Cuarta ha sostenido estas tesis:

- (i) La administración tributaria no está en la obligación de vincular al garante o asegurador a los procesos de determinación tributaria.

La administración solo tiene obligación de notificar las liquidaciones oficiales de revisión a los contribuyentes porque son estos –no los garantes- los titulares de la relación jurídica sustancial y los directos responsables del pago del tributo⁵.

Si bien los actos de liquidación de impuestos son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no implica el deber de notificar al garante o asegurador porque el artículo 860 del Estatuto Tributario solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, en razón a que este es un acto de determinación tributaria⁶.

- (ii) Las consideraciones expuestas por la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003 no son aplicables para las compañías aseguradoras, pues no son propiamente deudores solidarios.

Si bien en la sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional consideró que en todo proceso de determinación de la obligación tributaria debe citarse a los deudores solidarios, en esa misma sentencia expresamente se excluyó de los efectos del fallo a las aseguradoras, toda vez que su responsabilidad por las obligaciones que se garantizan se rige por normas especiales, esto es, las referidas al seguro de cumplimiento⁷.

- (iii) Las aseguradoras no están legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos.

⁴ Cfr. Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 7 de diciembre de 2016, radicado: 25000-23-42-000-2013-04676-01(2686-14).

⁵ Posición reiterada en las sentencias del 17 de marzo de 2016 (exp. 20493), 14 de julio de 2016 (exp. 21147), CP Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y 23 de noviembre de 2018 (exp. 23171) CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de julio de 2016. Proceso 25000-23-27-000-2012-00307-02(21147), CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación No. 25000-23-27-000-2012-00460-01 (19880). Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de julio de 2016. Proceso 25000-23-27-000-2012-00307-02(21147), CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Y eso es así porque las aseguradoras no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto⁸. La obligación garantizada se limita al valor solicitado en devolución por el contribuyente, más los intereses que se llegaren a causar, de acuerdo con los artículos 670 y 860 del Estatuto Tributario.

Además, en los procesos de determinación de tributos no se resuelve sobre la obligación a cargo del garante o asegurador, esto es, no se declara la improcedencia de la devolución, ni se ordena el correspondiente reintegro.

- (iv) El único acto que debe notificarse a los garantes y aseguradoras es la resolución sanción, con el fin de que ejerzan su derecho de contradicción y defensa, pues ese acto es el que configura el siniestro amparado por la póliza de cumplimiento de disposiciones legales.

Una lectura de los artículos 828 (numeral 4) y 860 del Estatuto Tributario permite concluir que en el caso de devoluciones con garantía, es la resolución sanción el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo. La resolución sanción, no la liquidación oficial de revisión, es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro.

Por ende, al ser el que establece la exigibilidad de la obligación garantizada, es el único acto que debe ser notificado a la compañía de seguros para que pueda ejercer el derecho de defensa y contradicción⁹. Además, esa notificación es necesaria para que sea oponible a la aseguradora y se pueda configurar un título ejecutivo en su contra¹⁰.

- (v) Los garantes y aseguradoras tienen legitimación en la causa para demandar en vía jurisdiccional los actos que imponen sanciones tributarias, siempre que estos actos configuren el siniestro amparado.

Si a la solicitud de devolución se acompañó seguro a favor de la Nación, es procedente aceptar que la aseguradora interponga directamente demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que le imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente¹¹.

La legitimación radica en el hecho de que la compañía de seguros que expide la correspondiente póliza de cumplimiento se encuentra obligada a garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente¹².

Así pues, cuando ocurre el siniestro, que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de garantes, de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para

⁸ Ibídem. Posición reiterada, entre otras sentencias, en la del 6 de junio de 2019, radicado 05001-23-33-000-2014-01373-01(23640), CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de julio de 2016. Proceso 25000-23-27-000-2012-00307-02(21147), CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencias del Consejo de Estado de 12 de abril de 2002, exp. 12466, C.P. German Ayala Mantilla; de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 29 de junio de 2006, Exp. 15264 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 11 de noviembre de 2009, Exp. 16885 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, 27 de agosto de 2015, exp. 20493, auto de 28 de julio de 2013, exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de junio de 2011. Proceso 08001-23-31-000-1998-90155-01(17374), CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Ver también sentencias de 12 de septiembre de 2002, exp. 12644; 10 de marzo de 2005, exp. 14325 C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 12 de mayo de 2005, exp. 13824, CP. Héctor J. Romero Díaz, y 8 de octubre de 2009, exp. 16483, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ Ver auto del 1º de agosto de 2013. Exp. 19665. Sección Cuarta Consejo de Estado

¹² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2012-00460-01(19880). CP Martha Teresa Briceño de Valencia.



actuar en el proceso que se surta ante la administración tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que expida la administración¹³.

La legitimación de la que goza la aseguradora que ha expedido la póliza para cubrir el riesgo que conlleva la devolución de un saldo a favor, de ejercer el derecho de defensa frente a los actos sancionatorios, trae consigo que con su actuar puedan ser anulados total o parcialmente los actos sancionatorios y, con esto resulte modificada la situación del contribuyente sancionado.

Por ello, es posible que con el proceso judicial sea beneficiado quien cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario, incluso sin haber participado en instancia alguna en defensa de sus intereses¹⁴.

- (vi) En los procesos de cobro coactivo, el título ejecutivo en contra de las compañías de seguro lo conforma la resolución sanción debidamente notificada junto con la póliza de seguro.

El procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes o responsables. Sin embargo, se requiere notificación a la compañía de seguros del acto previo que declare el incumplimiento por parte del asegurado para constituir el título ejecutivo que permita exigir válidamente a la aseguradora el cumplimiento de la obligación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 828 numeral 4º del Estatuto Tributario¹⁵.

Cuando se notifican los actos definitivos que declaran el incumplimiento y liquidan la obligación, el garante o asegurador conoce el monto de la obligación a cubrir por la ocurrencia del riesgo asegurado. Por eso, es imprescindible la notificación personal para la ejecutoria del acto y para proteger el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues el sólo aviso a los deudores solidarios, garantes y aseguradoras de los actos sancionatorios no es idóneo para integrar el título ejecutivo con la póliza¹⁶.

- (vii) Los garantes y aseguradoras pueden alegar las excepciones del contribuyente en el cobro coactivo y las especiales de indebida tasación de la deuda y ausencia de calidad de deudor solidario.

En el trámite del cobro coactivo de impuestos, las excepciones que pueden proponerse contra el mandamiento de pago son las previstas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, esto es: (i) pago efectivo; (ii) existencia de acuerdo de pago; (iii) falta de ejecutoria del título; (iv) pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo; (v) interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos; (vi) prescripción de la acción de cobro y (vii) falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió.

¹³ Entre otras providencias, ver Auto de 28 de agosto de 2013, Exp. 19880, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, citado en sentencias de 27 de agosto 2015, Exp. 20493, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 17 de marzo de 2017, Exp. 21996, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 21147, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de abril de 2018. Proceso 25000-23-37-000-2015-00295-01 (23289), CP Milton Chaves García.

¹⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 21 de octubre de 2010. 08001-23-31-000-1996-11634-01(17631), CP William Giraldo Giraldo.

¹⁶ Ver también: Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 13 de junio de 2011, proceso 08001-23-31-000-1998-90155-01(17374), CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 12 de septiembre de 2002, exp. 12644; 10 de marzo de 2005, exp. 14325, CP María Inés Ortiz Barbosa; 12 de mayo de 2005, exp. 13824, CP. Héctor J. Romero Díaz, 8 de octubre de 2009, exp. 16483, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Si bien el artículo 814-2 del E.T. establece que *“en ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo”*, como lo ha advertido la Sección¹⁷, esa norma debe ser interpretada en concordancia con el parágrafo del artículo 831 ib., adicionado por el artículo 84 de la Ley 6 de 1992, que determina para el deudor solidario dos excepciones adicionales a las siete consagradas en esa norma: (i) la de calidad de deudor solidario y (ii) la indebida tasación del monto de la deuda.

Así las cosas, tanto los garantes como aseguradoras de la obligación tributaria pueden proponer todas las excepciones contempladas en el artículo 831 del Estatuto Tributario, incluso aquellas que son propias del deudor principal de la obligación, dada su solidaridad y la necesidad de garantizar el debido proceso.

No obstante, las excepciones no pueden referirse o fundamentarse en asuntos de fondo que debieron ser tratados en la vía administrativa en que se controvertió el título ejecutivo.

2.2.- Mediante auto del 22 de mayo de 2014¹⁸ la Sección precisó la tesis que había sostenido en relación con la falta de legitimación de las aseguradoras para controvertir los actos de liquidación oficial de revisión.

En esa oportunidad se dijo que las aseguradoras estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos *“si acreditan un interés directo, como podría suceder en aquellos asuntos en los que la aseguradora ampara el pago de sanciones o el mayor valor de impuestos”*.

Eso, en virtud de la obligación propia del asegurador contenida en el literal f) del artículo 793 del Estatuto Tributario, que consagra la solidaridad entre el contribuyente y *“los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”*.

Así pues, se concluyó que *“las compañías de seguros tendrían interés para solicitar la nulidad de los actos de la Administración Tributaria, por su carácter de aseguradoras, cuando el amparo otorgado tenga relación con la decisión adoptada; bien el mayor valor del impuesto, la sanción por inexactitud, la devolución de sumas de dinero o la sanción por devolución improcedente”*.

En consecuencia, se afirmó que en cada caso debía estudiarse la póliza, sus condiciones y el amparo otorgado, para establecer si la aseguradora tenía interés y estaba legitimada para demandar los actos de liquidación.

No obstante, salvo en el asunto que se resolvió en esa providencia, esa tesis no fue aplicada en casos posteriores, por lo que podría afirmarse que fue recogida de manera tácita.

2.3.- En relación con los deudores solidarios –no así con los garantes o aseguradoras- la Sección rectificó y precisó su jurisprudencia en sentencia del 3 de mayo de 2018¹⁹.

Con fundamento en la sentencia C-1201 de 2003, se dijo que con independencia del origen de los títulos ejecutivos que fundamenten un proceso de cobro coactivo, esto es, (i) que surjan del inicio de una actuación de oficio, como es el caso del procedimiento de determinación tributaria, o (ii) que se trate de liquidaciones privadas sin pagar, el debido proceso de los deudores solidarios se debe garantizar en todo momento a fin de que, según el caso, puedan ejercer sus derechos de contradicción y defensa frente a las obligaciones y la solidaridad que se les imputa.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de abril de 2013. Proceso 76001-23-31-000-2005-04450-01(18970). CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Auto del 22 de mayo de 2014. Proceso 25000-23-27-000-2012-00509-01 (19879). CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de mayo de 2018. Proceso 41001-23-31-000-2006-00276-01(21376). CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Fue así como se sentaron estas reglas:

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

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

- (ii) Tratándose de liquidaciones privadas sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la administración tributaria debe vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago.

En dicho proceso de cobro debe establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas, sin que eso se oponga a que la administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.

3. Procedimientos de determinación de los tributos, imposición de sanción por devolución improcedente y cobro coactivo: ¿deber de vincular a los garantes y aseguradoras?

3.1.- El legislador no mencionó expresamente la intervención de los garantes o aseguradoras de la obligación del contribuyente en la regulación del procedimiento de determinación de los tributos, lo que ha generado una interpretación restrictiva respecto de su intervención para actuar y controvertir las decisiones de la administración tributaria.

3.2.- El procedimiento administrativo de determinación de los tributos comprende varias etapas en la que es posible ejercer el derecho de defensa y contradicción²⁰:

- (i) Requerimiento especial (artículos 702 a 706 del E.T.): la administración de impuestos tiene competencia para modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión.

Sin embargo, antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración tiene la obligación de enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta y la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada. El requerimiento debe notificarse a más tardar dentro de los 3 años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

- (ii) Respuesta al requerimiento especial (artículos 707 y 709 del E.T.): el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante cuenta con tres meses, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias.

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de mayo de 2018. Proceso 41001-23-31-000-2006-00276-01(21376).



También tiene la opción de aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento y corregir su liquidación privada.

- (iii) Liquidación oficial de revisión (artículos 702 y 710 a 712 del E.T.): la administración debe notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello, en los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso.

La liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

- (iv) Recurso de reconsideración (artículos 713 y 720 del E.T.): contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, que debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a su notificación.

Puede prescindirse de este recurso cuando se ha contestado, en debida forma, el requerimiento especial.

En todo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, puede aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

Como puede verse, no existe norma expresa en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial a los garantes o aseguradores, ni que disponga vincularlos a la actuación descrita.

Dentro de los conceptos de *“contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante”* no pueden considerarse incluidos los garantes o aseguradoras, pues se trata de categorías jurídicas distintas, por lo que no es posible entender, en estricto sentido y bajo una lectura literal de la norma, que el requerimiento deba ser notificado también a éstas. Esa ha sido, hasta ahora, la tesis jurídica sostenida por esta Sección.

3.3.- De otro lado, en virtud del artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones en materia tributaria pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales.

La sanción por devolución y/o compensación improcedente, que es la que ocupa la atención de la Sala, está prevista en el artículo 670 ibídem. Esta sanción también aplica en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria, disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, en virtud de la reforma introducida por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

Cuando la sanción se imponga en resolución diferente, con independencia de que la solicitud se haya tramitado con o sin garantía y en aras de garantizar el debido proceso, la administración tributaria debe adelantar el procedimiento establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario, que consagra cuatro etapas:

- (i) Notificación del pliego de cargos.
- (ii) Término de respuesta del pliego de cargos.
- (iii) Práctica de las pruebas a que hubiere lugar.
- (iv) Emisión y notificación de la resolución sanción.

En todo caso, la resolución sanción debe ser proferida por la administración tributaria dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión y cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un año, contado a partir de la fecha



de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, opera el silencio administrativo positivo, tal como lo dispone el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En este procedimiento el legislador tampoco previó de manera expresa la necesidad de vincular a los garantes o aseguradoras cuando la devolución solicitada por el contribuyente hubiere sido amparada.

Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 828 numeral 4º del Estatuto Tributario, la Sección ha considerado que se requiere notificación a la compañía de seguros del acto previo que declare el incumplimiento por parte del asegurado para constituir el título ejecutivo que permita exigir válidamente a los garantes y aseguradores el cumplimiento de la obligación.

3.4.- Ahora bien, tratándose del cobro coactivo de las obligaciones tributarias que se generan, en el caso, por las liquidaciones oficiales de revisión ejecutoriadas o por las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, el Estatuto Tributario regula el procedimiento a seguir en el título VIII (artículos 823 a 843-2).

Para lo que interesa, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, prevé que la vinculación de los “*deudores solidarios*” al proceso de cobro coactivo se debe hacer mediante la notificación personal del mandamiento de pago, tal como lo dispone el artículo 826 *ibídem*²¹, el que debe librarse con determinación individual del monto de la obligación del respectivo deudor.

Si bien la norma no hace referencia expresa a los garantes o aseguradores, el derecho a que se les notifique de manera personal el mandamiento de pago nace del derecho al debido proceso que debe ser garantizado en los términos del artículo 29 constitucional. Además, deben entenderse incluidos en el término de “*deudores solidarios*”, dada la naturaleza de su obligación, conforme con lo previsto en el artículo 860 del Estatuto Tributario²² y en virtud del artículo 793, literal f, del Estatuto Tributario, que dispone que “*los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor*” responden con el contribuyente por el pago del tributo, con independencia de que medie un contrato de seguro u otro tipo de garantía a favor de la administración tributaria.

Esta conclusión se refuerza con la modificación introducida por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, en virtud de la cual los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo son también contra los deudores solidarios y subsidiarios.

3.5.- Aunque existen algunas diferencias entre los deudores solidarios y los garantes y aseguradores, estos conceptos hacen referencia a la obligación que tienen ciertas personas, sea por disposición legal o contractual, de asumir las obligaciones del deudor principal, en este caso, del contribuyente.

3.5.1.- En materia tributaria los deudores solidarios están definidos por expresa disposición legal (artículo 793 y siguientes del Estatuto Tributario). En estos eventos, las obligaciones del contribuyente son solidarias ante la administración tributaria, es decir, “*existen a cargo de varios deudores y colocan a cada uno de estos en la necesidad de*

²¹ De acuerdo con el artículo 826 del E.T., “*El funcionario competente para exigir el cobro coactivo, producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios. // Cuando la notificación del mandamiento ejecutivo se haga por correo, deberá informarse de ello por cualquier medio de comunicación del lugar. La omisión de esta formalidad, no invalida la notificación efectuada*”.

²² En los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario, cuando la Administración Tributaria notifica el requerimiento especial o el contribuyente corrige la declaración, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas.



*pagar la totalidad de la deuda*²³, lo que significa, entre otros aspectos, que existen varios deudores y cada uno de ellos debe la misma cosa, por lo que el acreedor puede exigir la cosa debida a cualquiera de ellos o dirigirse contra uno sólo.

3.5.2.- Los garantes son aquellas personas que de manera voluntaria asumen la obligación del contribuyente ante la administración tributaria. Garantizan con su patrimonio la obligación del deudor principal, en caso de que el patrimonio de éste no sea suficiente para pagar la obligación, de que no sea posible perseguirlo o, sencillamente, en el evento de que no quiera o pueda cumplir con la obligación.

Esta especie de solidaridad es lo que de manera legal y doctrinaria se ha definido como fianza.

Si bien, en estricto sentido, la fianza y el seguro de cumplimiento no son propiamente obligaciones solidarias a la luz del artículo 2361 del Código Civil, lo cierto es que esta asimilación fue acogida por nuestro legislador en el artículo 793, literal f del Estatuto Tributario, al prever que responden de manera solidaria con el contribuyente por el pago del tributo *“los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor”*, con independencia de que medie un contrato de seguro u otro tipo de garantía a favor de la administración tributaria²⁴.

4. Rectificación del precedente²⁵

4.1.- De acuerdo con lo expuesto en los acápites precedentes, especialmente en relación con las similitudes entre los deudores solidarios, los garantes y aseguradoras, la Sección considera necesario rectificar su jurisprudencia sobre la intervención de los garantes y aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo.

Este cambio de jurisprudencia encuentra respaldo en el artículo 29 de la Constitución, que prevé el debido proceso en todas las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, en los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas y en la sentencia C-1201 de 2003, que declaró exequible, de manera condicionada, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, *“siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo”*—esta referencia normativa puede entenderse actualmente hecha al artículo 37 del CPACA-.

Si bien la Corte Constitucional no hizo referencia expresa a los garantes y aseguradoras en la sentencia C-1201 de 2003, las consideraciones expuestas son perfectamente aplicables a estos casos, como quiera que genéricamente la Corte se refirió a la necesidad de vincular a los deudores solidarios —sin distinción alguna— a los procedimientos tributarios en los que puedan verse comprometidos.

4.2.- En la sentencia C-1201 de 2003, la Corte insistió que si bien no existe ninguna disposición en el Estatuto Tributario que de manera general ordene la vinculación del

²³ Ospina Fernández, Guillermo. Régimen General de las Obligaciones, Quinta Edición, 1994, pág. 239. Citado en: Superintendencia Financiera. Concepto No. 2001045770-1. Agosto 23 de 2001. Consultado el 6 de agosto de 2019 <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsf?IServicio=Publicaciones&ITipo=publicaciones&Funcion=loadContenidoPublicacion&id=18623&dPrint=1>.

²⁴ Sobre las similitudes y diferencias entre fianza y seguro de cumplimiento pueden consultarse: (i) Ospina Fernández, Guillermo. Régimen General de las Obligaciones, Quinta Edición, 1994; (ii) Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, sentencia del 7 de mayo de 2002, expediente 6181; (iii) Galindo Cubides, Hernando. Seguro de fianza en Colombia, Bogotá, Segunda edición, 1982; (iv) Ossa G. J. Efrén. *Teoría General del Seguro. El Contrato*, Bogotá, Editorial Temis, 1984.

²⁵ La Sala acoge parte de las reflexiones y análisis realizados en: Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de mayo de 2018. Proceso 41001-23-31-000-2006-00276-01(21376).



deudor solidario o subsidiario –entiéndase incluidos los garantes y aseguradores- al proceso administrativo que termina con el acto administrativo contentivo de la liquidación oficial de revisión, *“resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, ubicado en el capítulo referente a las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, que prescribe que cuando de ellas se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, a ellos debe comunicarse la existencia de la actuación y el objeto de la misma”*.

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

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

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

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

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

El hecho de que la responsabilidad de las compañías de seguros se regule por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento, no es excusa válida ni suficiente para excluirlas de esta interpretación constitucional.

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

La responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario.

Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables – deudores



solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de la solidaridad, sea legal o contractual.

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

4.3.3.- La vinculación del deudor solidario o subsidiario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante no solo porque puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad o el contrato de seguro, sino también porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario o subsidiario puede interponer no sólo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular.

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

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

4.4.- Con esta nueva perspectiva constitucional de las normas que regulan los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo, para la Sala es claro que la obligación de los garantes y aseguradoras de pagar la suma devuelta por la administración tributaria nace cuando ocurre el siniestro, en lo que es determinante que la suma a favor de la administración tributaria esté asegurada.

Esa circunstancia puede configurarse cuando se practica la liquidación oficial del impuesto o cuando se determina la sanción por inexactitud, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro.

Con la liquidación oficial de revisión o con la resolución independiente se debe entender configurado el *“siniestro”* y es ese el momento en el que nace la obligación de la aseguradora de pagar la obligación amparada –impuesto y/o sanción-.

4.5.- No puede perderse de vista, además, que el propio artículo 860 del Estatuto Tributario dispone que si en los dos años de vigencia de la garantía, *“la Administración Tributaria **notifica el requerimiento especial** o el contribuyente corrige la declaración, **el garante será solidariamente responsable** por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución”* – negrillas propias.

Quiere decir lo anterior, que la obligación solidaria de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras nace desde el momento mismo en que se notifica la liquidación oficial, configurándose el siniestro, momento a partir del cual le es exigible.

4.6.- De acuerdo con lo anterior, los garantes y aseguradoras tienen legitimación para impugnar los actos de liquidación oficial de revisión o los que imponen sanciones, en vista de que en ese momento se encuentra configurado el siniestro y, por tanto, le es exigible por parte de la administración tributaria la obligación amparada.



Solo así se concilian el interés general, ínsito en los actos de fiscalización tributaria y los derechos fundamentales de los contribuyentes o responsables y sus deudores solidarios, atendiendo, además que la Sección ha sostenido que las excepciones susceptibles de ser estudiadas en el proceso de cobro coactivo son solo aquellas que tienden a enervar el título ejecutivo.

No pueden referirse a asuntos de fondo que debieron ser tratados durante el trámite administrativo que dio origen al título ejecutivo, puesto que *“se parte del presupuesto de que en relación con el origen, la causa, liquidación y vigencia de la obligación que se pretende cobrar a través de tal procedimiento, han sido agotadas previamente todas las etapas de discusión administrativa y/o jurisdiccional, no siendo dable controvertir aspectos diferentes a aquéllos dirigidos a enervar la eficacia del título ejecutivo”*²⁶.

4.7.- Lo que se pretende es garantizar los derechos de los deudores solidarios, garantes y aseguradores en todos los procedimientos administrativos tributarios con el propósito de no dejarlos en total estado de indefensión.

La pauta constitucional, antes y después de la Constitución Política de 1991, parte de la publicidad de las actuaciones de la administración, regla general aplicable a todos los procedimientos administrativos, que se infiere de los artículos 29 y 209 de la Carta Política y que impone a las autoridades el deber de dar a conocer las actuaciones a aquellos que puedan verse afectados con sus decisiones y, por supuesto, el derecho del ciudadano de conocerlas y poder controvertirlas.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁷ Artículo 3 del CCA.

²⁸ *Ibíd.*

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-957 de 1999.



De conformidad con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario y los principios constitucionales antes referidos, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, siempre que a este último se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen o al de imposición de la sanción y se le otorguen todas las garantías procesales y sustanciales para ejercer su derecho de defensa y contradicción, ya que solo así podrá controvertir directamente la obligación fiscal que se le pretende cobrar.

Además, tratándose de garantes o aseguradores, la administración tributaria está en la obligación de (i) notificar el pliego de cargos en el procedimiento de imposición de sanción por devolución improcedente, (ii) otorgarle la oportunidad para responder el pliego de cargos, (iii) decretar y practicar las pruebas que soliciten, en caso de ser necesario, (iv) notificarles la resolución sanción y (v) resolver de fondo el recurso interpuesto contra la resolución sanción.

Solo de esta manera, se insiste, se garantiza el derecho al debido proceso de los garantes y aseguradores y, en consecuencia, puede hablarse de la configuración de un título oponible y ejecutable en su contra.

5. Unificación de jurisprudencia

5.1.- En virtud del artículo 29 de la Constitución, que prevé el debido proceso en todas las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, de los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas y de la sentencia C-1201 de 2003, la Sección Cuarta procede a **unificar** su jurisprudencia en relación con la intervención de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras, en los procedimientos de determinación de tributos, imposición de sanciones por devolución improcedente y cobro coactivo, así como sobre su legitimación para controvertir los actos de la administración tributaria ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

5.2.- Las reglas jurisprudenciales que se adoptan en la materia objeto de unificación son las siguientes:

- (i) La obligación de los garantes y aseguradoras de pagar la suma devuelta por la administración tributaria surge cuando se configura el siniestro.
- (ii) El siniestro ocurre cuando se tiene determinada, mediante liquidación oficial o resolución sanción independiente, la suma a favor de la administración tributaria que puede ser cobrada al asegurador o garante.
- (iii) Los deudores solidarios, garantes y aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro o garantía. En ese sentido, en virtud del artículo 29 de la Constitución, es deber de la administración tributaria notificar el requerimiento especial y el pliego de cargos al deudor solidario, garante o asegurador, en los términos expuestos en esta sentencia.
- (iv) En el procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria, en sentido amplio, que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables –deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T.



- (v) De conformidad con el artículo 29 constitucional, los artículos 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, garante o asegurador, siempre que se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen y al proceso de imposición de la sanción.

5.3.- En atención al cambio de precedente efectuado en la presente sentencia de unificación, la Sala advierte a la comunidad que las consideraciones expuestas en esta providencia constituyen precedente obligatorio en los términos de los artículos 10 y 102 de la Ley 1437 de 2011. Sin embargo, los efectos de la presente sentencia de unificación serán hacia el futuro.

6. Análisis del caso concreto

6.1.- Debe advertir la Sala que pese a que los efectos de la presente providencia de unificación son hacia el futuro, la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca debe ser revocada, no en aplicación de la regla jurisprudencial que se fija en esta sentencia, sino atendiendo las circunstancias particulares del caso que permiten concluir que se infringió el derecho al debido proceso de la aseguradora.

6.2.- Revisadas las pruebas que obran en el expediente, se encuentra probado que la sociedad Seguros Colpatria expidió la póliza de seguro de cumplimiento No. 8001001605, con el objeto de *“garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la devolución del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2006, más los intereses que se llegaren a causar, según artículo 670 y 860 del Estatuto Tributario, artículo 7 Decreto 1000 de 1997, artículo 40/90 (sic), artículo 71 y 72, Ley 6/92, artículo 144 y 131 Ley 223/95”*³⁰.

El tomador y afianzado de la póliza fue la sociedad Divipacas S.A. El beneficiario, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La póliza estuvo vigente entre el 10 de abril de 2007 y el 10 de mayo de 2009 y el valor asegurado fue de \$56.396.000.

6.3.- También está probado que la DIAN, con el fin de dar un cumplimiento formal al precedente de esta Sección, expuesto en el acápite 2 de la parte considerativa de esta sentencia, le notificó a Seguros Colpatria la resolución sanción No. 1124120110200255 del 23 de febrero de 2011³¹.

No obstante, no le dio trámite al recurso de reconsideración interpuesto por la aseguradora al considerar que solo era procedente escuchar *“al deudor solidario en su condición de litisconsorte”* si el contribuyente presentaba recurso de reconsideración³². Como Divipacas no presentó el correspondiente recurso, la DIAN omitió resolver de fondo el presentado por Seguros Colpatria³³.

6.4.- Si la DIAN le notificó la resolución sanción, era claro que esa diligencia buscaba su vinculación al proceso para que la aseguradora pudiera controvertir esa decisión y ejercer plenamente su derecho de defensa.

No hay duda que la finalidad del requisito de notificación de la resolución sanción a los deudores solidarios, garantes y aseguradoras es otorgarles todas las garantías para que puedan ejercer su derecho de contradicción y defensa, tanto en la vía administrativa como en la judicial.

³⁰ Fl. 38.

³¹ Fl. 46-50.

³² Fl. 76.

³³ De esta circunstancia da cuenta la Resolución No. 5175 del 21 de diciembre de 2012, por la que la DIAN resolvió las excepciones propuestas por Seguros Colpatria.



6.5.- De lo expuesto es claro que la resolución sanción que hace parte del título con el que se pretende ejecutar a Seguros Colpatria le es inoponible. La DIAN no le otorgó ninguna oportunidad para ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Así las cosas, como la notificación fue un simple formalismo, que no cumplió con su verdadera finalidad, no puede hablarse de la configuración de un título ejecutivo en contra de Seguros Colpatria.

6.6.- En ese orden de ideas, la Sala procederá a revocar la sentencia del 23 de noviembre de 2016, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por la que se negaron las pretensiones de la demanda.

En su lugar, se declarará la nulidad de las resoluciones No. 5175 del 21 de diciembre de 2012 y 0710 del 15 de febrero de 2013, por las que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió de manera desfavorable las excepciones contra el mandamiento de pago No. 0729 del 6 de septiembre de 2012. Así mismo, se declarará probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la sociedad Seguros Colpatria S.A. contra el mandamiento de pago 0729 del 6 de septiembre de 2012 y se ordenará la terminación del proceso coactivo en su contra.

Dado que se declarará la nulidad de los actos demandados por configurarse la excepción propuesta, la Sala se abstiene de hacer un estudio de fondo sobre los demás cargos expuestos en la apelación.

6.7.- No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. De acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia, unificar la jurisprudencia del Consejo de Estado en el sentido de precisar lo siguiente:

- (i) La obligación de los garantes y aseguradoras de pagar la suma devuelta por la administración tributaria surge cuando se configura el siniestro.
- (ii) El siniestro ocurre cuando se tiene determinada, mediante liquidación oficial o resolución sanción independiente, la suma a favor de la administración tributaria que puede ser cobrada al asegurador o garante.
- (iii) Los deudores solidarios, garantes y aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro o garantía. En ese sentido, en virtud del artículo 29 de la Constitución, es deber de la administración tributaria notificar el requerimiento especial y el pliego de cargos al deudor solidario, garante o asegurador, en los términos expuestos en esta sentencia.



- (iv) En el procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria, en sentido amplio, que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables –deudores solidarios, garantes y aseguradoras- y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T.
 - (v) De conformidad con el artículo 29 constitucional, los artículos 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, garante o asegurador, siempre que se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen y al proceso de imposición de la sanción.
2. Advertir a la comunidad que las consideraciones expuestas en esta providencia en relación con los temas objeto de unificación constituyen precedente obligatorio en los términos de los artículos 10 y 102 de la Ley 1437 de 2011.
 3. Advertir que los efectos de la presente sentencia de unificación son hacia el futuro.
 4. Por las razones expuestas en esta providencia, se revoca la sentencia del 23 de noviembre de 2016, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por la que se negaron las pretensiones de la demanda.
 5. Se declara la nulidad de las resoluciones No. 5175 del 21 de diciembre de 2012 y 0710 del 15 de febrero de 2013, por las que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió de manera desfavorable las excepciones contra el mandamiento de pago No. 0729 del 6 de septiembre de 2012.
 6. Se declara probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la sociedad Seguros Colpatria S.A. contra el mandamiento de pago 0729 del 6 de septiembre de 2012. Por ende, se ordena la terminación del proceso coactivo en su contra.
 7. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condena en costas habida cuenta de que en el expediente no hay prueba de que se causaron.
 8. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Consejera

MILTON CHAVES GARCÍA
Consejero

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Consejero



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00452-01(23018)SU
Demandante: SEGUROS COLPATRIA S.A.