



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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., siete (7) de diciembre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 68001-23-33-000-2017-00742-01 [26305]  
**Demandante:** ISMAEL SEPÚLVEDA ROVIRA  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – U.A.E. DIAN  
**Temas:** Cobro coactivo. Excepción de falta de título ejecutivo. Costas.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante y la demandada contra la sentencia de 28 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió:

*“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones No. 000672 del 29 de noviembre de 2016 -mediante la cual se resolvieron las excepciones propuestas en contra del mandamiento de pago contenido en el Auto No. 308 del 15 de septiembre de 2016 – y de la Resolución No. 000052 del 14 de febrero de 2017 – mediante la cual se ordenó seguir adelante con la ejecución en contra del señor Ismael Sepúlveda Rovira -como deudor subsidiario- conforme a las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*

*SEGUNDO: DECLÁRASE probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por el señor Ismael Sepúlveda Rovira contra el mandamiento de pago contenido en el Auto No. 00308 del 15 de septiembre de 2016 proferido por la Ejecutora Delegada de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Barrancabermeja, conforme a las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*

*TERCERO: ORDÉNASE a título de restablecimiento del derecho, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ARCHIVAR el proceso de cobro coactivo adelantado en contra del señor Ismael Sepúlveda Rovira como deudor subsidiario de la sanción impuesta en contra de la Sociedad Sepúlveda & Garavito LTDA mediante Resolución No. 292412012000013 del 07 de junio de 2012.*

*Igualmente, ORDÉNASE a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN el levantamiento de las medidas cautelares decretadas sobre los bienes del patrimonio del señor Ismael Sepúlveda Rovira que se hayan efectuado con ocasión del proceso de cobro coactivo adelantado en su contra como deudor subsidiario de la sanción impuesta en contra de la Sociedad Sepúlveda & Garavito LTDA mediante Resolución No. 292412012000013 del 07 de junio de 2012.*

*CUARTO: DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*



*QUINTO: NO SE CONDENA EN COSTAS de primera instancia, conforme lo indicado en la parte motiva de esta providencia.*

*SEXTO: Contra la presente providencia procede recurso de apelación en los términos del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.”*

## ANTECEDENTES

El 23 de diciembre de 2011, la DIAN expidió la Resolución No. 292412012000013, por medio de la cual impuso a Sepúlveda & Garavito Ltda, sanción de \$368.325.000 por no enviar información del año gravable 2009.

Contra esa decisión, Sepúlveda & Garavito Ltda interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante Resolución No. 9000.046 del 28 de junio de 2013, en el sentido de reducir la sanción a \$356.445.000.

Mediante acta de junta de socios de 28 de noviembre de 2013, inscrita en el registro mercantil el 11 de diciembre del mismo año, se liquidó la sociedad Sepúlveda & Garavito Ltda.

Para cobrar la sanción impuesta a la sociedad, por Auto No. 00308 de 15 de septiembre de 2016, la DIAN libró mandamiento de pago contra “deudores subsidiarios y vinculó como responsable “subsidiario” al señor Ismael Sepúlveda Rovira por el valor total de la obligación objeto de cobro, porque ostentaba la calidad de representante legal y liquidador de la mencionada sociedad.

El señor Ismael Sepúlveda Rovira, como deudor subsidiario, presentó excepciones de falta de ejecutoria del título, prescripción de la acción de cobro y falta de título ejecutivo contra el mandamiento de pago. Así mismo, solicitó que se levanten las medidas cautelares que se decretaron contra su patrimonio.

Por Resolución No. 000672 de 29 de noviembre de 2016, la DIAN declaró no probadas las excepciones y ordenó en seguir adelante la ejecución.

El 14 de febrero de 2017, la DIAN expidió la Resolución No. 000052 que ordenó seguir adelante la ejecución contra el deudor subsidiario Ismael Sepúlveda Rovira.

## DEMANDA

El demandante, en calidad de deudor subsidiario, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*“PRIMERA: Que se decrete la nulidad y restablecimiento del derecho, y por tanto se deje sin validez jurídica la Resolución No. 000672 de fecha 29 de noviembre de 2016 a través de la cual se resolvieron las excepciones propuestas por el señor Ismael Sepúlveda Rovira contra el mandamiento de pago emanada por la Ejecutoria Delegada de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección de Impuestos y Aduanas-Seccional Barrancabermeja - DIAN.*

*SEGUNDA: Que se decrete la nulidad y restablecimiento del derecho, y por tanto se deje sin validez jurídica la Resolución No 000052 del 14 de febrero de 2017, a*



*través de la cual se ordenó seguir adelante la ejecución contra el deudor solidario Ismael Sepúlveda Rovira emanada por la Ejecutoria Delegada de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección de Impuestos y Aduanas - Seccional Barrancabermeja- DIAN*

*TERCERA: Que, con ocasión de lo anterior, se ordene el archivo del expediente No. II 2009 2011 000291 y el levantamiento de las medidas cautelares decretadas sobre bienes del patrimonio del señor Ismael Sepúlveda Rovira.*

*CUARTA: Que se condene a la DIAN al pago de los perjuicios materiales y morales causados al señor Ismael Sepúlveda Rovira con ocasión del cobro coactivo tributario, discriminados así:*

*PERJUICIOS MORALES: Por este concepto se estima que al demandante se le han generado por esta clase de perjuicio un monto de treinta (30) SLMMLV, teniendo en cuenta que sus bienes y cuentas fueron embargados, situación que lo ha afectado emocionalmente produciendo en él congoja y aflicción por tal proceder de la entidad demandada.*

*PERJUICIOS MATERIALES: DAÑO EMERGENTE* Corresponde por este concepto aquellos gastos en que ha incurrido el demandante por el ejercicio de su defensa, y que ni está en la obligación de asumir por la sencilla razón que su vinculación al trámite de la investigación tributaria y cobro coactivo no cumple con los requisitos legales, viéndose obligado a contratar los servicios de abogados cuyos honorarios fueron pactados en la suma de treinta y cinco millones (\$35.000.000), por tanto este valor es el estimado por tal tópico.

*QUINTA: Que se condene en costas a la entidad demandada -DIAN."*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2 y 29 de la Constitución Política.
- Artículo 795-1, 828-1, 817, 826, 828 y 832 del Estatuto Tributario.

Sobre el concepto de la violación, el demandante expuso, en síntesis, lo siguiente:

De conformidad con el artículo 37 del CPACA y la sentencia C-1201 de 2003, en el proceso de determinación de la obligación, la DIAN debió proferir un acto previo para vincular a los deudores solidarios o subsidiarios. No obstante, en el procedimiento sancionatorio, la DIAN no vinculó al demandante como deudor solidario o subsidiario. Por tanto, no existe título ejecutivo en su contra.

De otro lado, el numeral cuarto del mandamiento de pago señaló que el demandante se encontraba vinculado al proceso de cobro, como deudor solidario. A su vez, en el numeral primero vinculó al demandante como representante legal y liquidador de Sepúlveda & Garavito Ltda, en calidad de responsable subsidiario y no como deudor solidario. De ahí que no exista claridad acerca de en qué calidad fue vinculado al proceso de cobro.

El plazo para presentar la información de la vigencia 2009 venció el 22 de abril de 2010, por lo que a partir de esa fecha la DIAN contaba con 5 años para iniciar el proceso de cobro coactivo. No obstante, el proceso de cobro empezó el 15 de septiembre de 2016, fecha en que fue proferido el mandamiento de pago. De modo que, acorde con lo previsto en el artículo 818 del E.T. y el Concepto No. 24781 de abril de 2002 proferido



por la DIAN, se configuró el fenómeno jurídico de la prescripción.

La DIAN no motivó en debida forma los actos administrativos demandados, porque no se pronunció respecto a las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago y, por el contrario, se pronunció respecto a una excepción que no fue alegada por el contribuyente. Por ello, existe vulneración al debido proceso y al derecho de defensa y contradicción.

De acuerdo con las pretensiones de la demanda, la DIAN debe pagar al actor perjuicios morales porque sus bienes y cuentas fueron embargados, situación que lo afectó emocionalmente. También debe pagar perjuicios materiales, por daño emergente, porque incurrió en gastos que no está obligado a asumir para ejercer su defensa, pues debió contratar el servicio de abogados.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

El actor presentó demanda contra la Resolución Sancionatoria No. 292412012000013 de 23 de diciembre de 2011 (proceso con radicado número 68001233300020140044000). No obstante, por auto de 15 de octubre de 2014, el Tribunal Administrativo de Santander terminó el proceso por desistimiento tácito.

El artículo 795-1 del E.T. se aplica a los casos de solidaridad de entidades no contribuyentes que sirvan de elemento de evasión, por lo que no es aplicable al presente asunto.

No se configura la excepción de falta de ejecutoria del título, toda vez que el demandante, en su calidad de representante legal y liquidador de Sepúlveda & Garavito Ltda, es deudor subsidiario de la obligación prevista en la resolución sanción, de conformidad con los artículos 571, 572 y 573 del E.T.

Así mismo, mediante oficio de 26 de julio de 2012, entregado el 11 de agosto de ese mismo año, se notificó al demandante la existencia de la resolución sanción. De modo que se cumplió con lo previsto en la sentencia C-1201 de 9 de diciembre de 2003 y la Circular DIAN 140 de 4 de octubre de 2004.

Además, el mandamiento de pago fue debidamente notificado, pues fue remitido a la dirección registrada en el RUT, esto es, “CL 14 13 35 BRR Veinte de Julio Sabana de Torres – Santander” y en la guía de certificación de la empresa Interrapidísimo consta que dicho acto fue entregado al demandante el 15 de septiembre de 2016.

La DIAN ha actuado conforme a las normas constitucionales y legales, respetando los derechos y garantías del demandante.

No existe prescripción de la acción de cobro porque de acuerdo con el artículo 817 del E.T, el término para contarla empieza a correr desde la ejecutoria del acto administrativo de determinación del impuesto o la sanción. En este caso, el 12 de julio de 2013 es la fecha de ejecutoria del acto administrativo que resolvió el recurso de



reconsideración interpuesto contra la resolución sanción. Entonces, no debe contarse la prescripción desde el plazo que tenía el contribuyente para presentar la información.

Finalmente, la DIAN no es responsable de los perjuicios alegados, porque el trámite administrativo fue adelantado ante el incumplimiento de las normas legales por parte de Sepúlveda & Garavito Ltda.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados, ordenó el archivo del proceso de cobro contra el deudor y el levantamiento de las medidas cautelares. Igualmente, negó las demás pretensiones. Las razones de la decisión se resumen así:

El título ejecutivo contra el deudor principal constituye título ejecutivo contra el deudor solidario, en el evento en que a este se le comunique el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficial de gravamen o de imposición de la sanción, pues de ese modo se garantiza el derecho de defensa y contradicción. Así lo ha establecido la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>1</sup>.

En el presente caso, la DIAN no demostró que le comunicó el inicio del procedimiento sancionatorio al señor Ismael Sepúlveda Rovira, su calidad de deudor solidario. Solo lo hizo después de proferir la resolución sanción contra Sepúlveda & Garavito Ltda.

Por ello, se configuró la excepción de falta de título ejecutivo, pues la Resolución Sanción 29241291200013 no constituye título ejecutivo contra el demandante.

No condenó en costas porque no están probadas.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló el fallo con fundamento en los siguientes argumentos:

El señor Ismael Sepúlveda Rovira conoció los actos administrativos de determinación de la sanción que originaron el proceso de cobro coactivo, pues, en su calidad de representante legal de Sepúlveda & Garavito Ltda, fue destinatario del pliego de cargos No. 292382011000060 de 23 de diciembre de 2011 y de la Resolución Sanción No. 292412012000013 de 7 de junio de 2012. Esas actuaciones fueron notificadas a la dirección “calle 14 No. 13-53 del municipio de Sabana de Torres”, que fue la informada en el RUT por el señor Ismael Sepúlveda Rovira y que coincide con la dirección informada en el RUT por Sepúlveda & Garavito Ltda.

Además, fue notificado del oficio No. 02855 de 26 de julio de 2012, mediante el cual se le informó que tenía la calidad de deudor subsidiario en el caso concreto, y de la Resolución No. 9000.046 de 28 de junio de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración contra la sanción.

Por ello, está probado que el señor Ismael Sepúlveda Rovira conoció desde el inicio el procedimiento administrativo de imposición de la sanción y, en consecuencia, la resolución sanción constituye título ejecutivo en contra del demandante.

<sup>1</sup> Exp. 22406, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Aunado a lo anterior, el Tribunal incurrió en defecto procedimental por exceso ritual manifiesto, porque en el expediente figuran las guías de entrega, expedidas por las empresas de mensajería, en las que consta que el demandante recibió los actos administrativos mencionados anteriormente. No obstante, el a quo omitió la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y se limitó a considerar que, además de la notificación realizada al demandante, como representante legal de la sociedad Sepúlveda & Rovira Ltda, debió enviarse otra notificación, como deudor subsidiario.

El objetivo de la notificación del procedimiento administrativo a los deudores solidarios o subsidiarios es garantizar el derecho de defensa y contradicción, el cual, en el caso concreto se garantizó, porque el demandante tuvo conocimiento de todos los actos administrativos proferidos en el proceso sancionatorio. Cosa distinta es que el demandante omitiera pronunciarse respecto al pliego de cargos a nombre propio y solamente lo hiciera a nombre de la sociedad.

En consecuencia, el título ejecutivo, contenido en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto que impuso sanción, es oponible al demandante.

El **demandante** apeló la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

Contrario a lo decidido por el juez de primera instancia, debe condenarse a la entidad demandada al pago de perjuicios materiales por daño emergente, pues la causación de estos se acreditó mediante prueba documental que se anexó al expediente. En efecto, se demostró que el demandante debió pagar honorarios por \$30.000.000 al apoderado, para que ejerciera su defensa ante la DIAN y presentara la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Además, la DIAN decretó medidas cautelares sobre los bienes del demandante, quien las soportó por más de 5 años y aún se encuentran vigentes, a pesar de que desde el 31 de octubre de 2016 solicitó el levantamiento de las mismas.

## TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Las partes no se pronunciaron respecto al recurso de apelación interpuesto.

El Ministerio Público guardó silencio en la oportunidad prevista en el artículo 247 del numeral 6 del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, decide la Sala si se configura la excepción de falta de título ejecutivo, porque, en el proceso sancionatorio, cuyos actos sirven base para adelantar el proceso de cobro coactivo, no se vinculó desde el inicio al señor Ismael Sepúlveda Rovira, en calidad de deudor subsidiario.

Además, de acuerdo con los argumentos expuestos por la demandante, analiza si es procedente el reconocimiento de perjuicios materiales.

### Procede la excepción de falta de título ejecutivo

Para la DIAN, no se configura la excepción de falta de título porque el demandante, como representante legal, conoció el pliego de cargos con el que inició el procedimiento sancionatorio en contra de la sociedad Sepúlveda & Garavito Ltda,



El artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso de cobro coactivo mediante la notificación del mandamiento de pago. Además, que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra el deudor solidario o subsidiario, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

En sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional precisó que dicha norma debía ser interpretada de forma armónica con los derechos al debido proceso y a la igualdad, así como con los principios constitucionales de publicidad y contradicción, por lo que era necesaria la vinculación del deudor solidario o subsidiario a la etapa de determinación de la obligación tributaria. Se transcribe lo pertinente:

*“Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, asunto que no es objeto de debate dentro del presente proceso, **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.** En efecto, si bien la obligación tributaria surge ex lege, y la solidaridad usualmente se deriva también de la misma ley, la obligación tributaria debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso en el cual, como se dijo, se evidencia la ocurrencia del hecho gravado, es decir el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, se establece la dimensión económica del mismo o base gravable y se aplica la tarifa correspondiente. En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario.”.* (Se resalta)

Sobre el particular, con fundamento en los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y 3 del CPACA, esta Sección ha precisado que el derecho fundamental al debido proceso de los deudores solidarios debe garantizarse, independientemente del origen de los títulos ejecutivos que fundamenten el proceso administrativo de cobro, para que, de esa forma, puedan ejercer sus derechos de contradicción y defensa frente a las obligaciones y la solidaridad que se les imputa<sup>2</sup>.

Por ello, la Sección estableció que<sup>3</sup>:

*“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 el que debe*

<sup>2</sup> Exp. 21376, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>3</sup> Ibid.



*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. No se opone lo anterior a que la Administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.*

(...)

*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 comuniquen el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen o de la imposición de la sanción, ya que así podrá controvertir directamente la obligación fiscal que se le pretende cobrar.***

De igual forma, al estudiar los plazos con los que cuentan los **deudores solidarios y subsidiarios** para intervenir en el proceso de determinación tributaria, la Sala se pronunció así:<sup>4</sup>

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

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

En la misma línea, se pronunció esta Sección en sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019<sup>5</sup>, en la que se anotó que la vinculación de los deudores solidarios al proceso de determinación oficial del tributo debe llevarse de tal manera que permita su participación real, no solo porque pueden resultar obligados a pagar una obligación ajena, sino también porque en ejercicio de su derecho de defensa pueden interponer no solo las excepciones relacionadas con la relación jurídica sustancial sino las que se derivan de su condición particular de deudor solidario.

De anterior marco legal y jurisprudencial se desprende la relevancia de la vinculación de los **deudores solidarios o subsidiarios** al proceso de determinación oficial de un tributo, **desde el inicio del mismo**, porque su derecho de defensa y contradicción

<sup>4</sup> Exp. 21565. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>5</sup> Exp. 23018, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.





adquiere particularidades frente al del deudor principal, comoquiera que pueden interponer no solo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular. Además, pueden resultar obligados a satisfacer una obligación ajena en virtud del régimen de responsabilidad.

Igualmente, si se prescinde de la vinculación al deudor solidario, se le estaría dando un trato desigual al que se le otorga al deudor principal, pues mientras el deudor principal puede contestar el requerimiento inicial, solicitar y aportar pruebas, ser notificado de la liquidación oficial e interponer el recurso de reconsideración contra ella, e incluso demandar su legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, el deudor solidario [o subsidiario] únicamente podría interponer excepciones contra el mandamiento de pago en el proceso de cobro coactivo.<sup>6</sup>

En el presente asunto, está probado que:

El 23 de diciembre de 2011, la DIAN profirió el pliego de cargos No. 292382011000060 contra la sociedad Sepúlveda & Garavito, por el hecho sancionable de no entregar información, del año gravable 2009, dentro del plazo establecido para ello. En dicho acto se propuso sancionar a la mencionada sociedad por la suma de \$368.325.000 y se ordenó notificar la actuación “al contribuyente Sepúlveda y Garavito LTDA (...)”.

El 7 de junio de 2012, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 292412012000013, en la que impuso una sanción por no informar, por el valor de \$368.325.000. En el artículo segundo de dicha resolución se ordenó “notificar por correo al contribuyente la presente resolución sanción a la dirección informada (...)”.

Mediante oficio de 26 de julio de 2012, la DIAN le notificó al señor Ismael Sepúlveda, que profirió Resolución Sanción No. 292412012000013 de 7 de junio de 2012, por valor de (368.325.000) “*a nombre de la sociedad Sepúlveda & Garavito LTDA (...) en la cual usted es Representante Legal (...)*”. Al expediente fue aportada certificación proferida por la DIAN en la que consta que, de conformidad con la guía RB605540091CO, ese acto fue entregado el 11 de agosto de 2011.

El 28 de junio de 2013, la DIAN profirió la Resolución No. 900.046, en la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la referida resolución sanción en el sentido de establecer la sanción en \$356.445.000. En los antecedentes se señaló que:

*“La División de Gestión de Liquidación, expidió la Resolución Sanción No. 292412012000013 el 7 de junio de 2012, notificada al contribuyente el 12 de junio de 2012 según Guía de Servientrega No. 1055029068 y al representante legal y socio Sepúlveda Rovira Ismael mediante Oficio No. 12901241-048 del 26 de julio de 2012, radicado con el No. 02855, así como a la socia Garavito Mendoza Elizabeth con Oficio No. 12901241-049 del 26 de julio de 2012, radicado con el No. 02856, mediante la cual impuso la sanción por no informar en medio magnético dentro de los plazos establecidos por valor de \$368.325.000 (folios 46 a 51, 64, 65).*”

*El doctor ARIEL BARBA RUEDA, en calidad de apoderado especial del contribuyente, interpuso recurso de reconsideración contra la anterior actuación en escrito con radicado No. 2720 el 9 de agosto de 2012.”*

<sup>6</sup> Exp. 24740, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



El 15 de septiembre de 2016, la DIAN profirió mandamiento de pago “a deudores subsidiarios”, con fundamento en la obligación contenida en la Resolución 900046 de 28 de junio de 2013, por el valor de \$356.445.000. En el numeral primero dispuso “vincular como responsable subsidiario (...) al señor Sepúlveda Rovira Ismael” por ser el representante legal y liquidador de la sociedad Sepúlveda y Rovira LTDA. Así mismo, en el numeral cuarto de dicha actuación se ordenó que se notificara personalmente “al socio solidario (...)”.

Del análisis de los medios probatorios, la Sala encuentra que el señor Ismael Sepúlveda Rovira no fue vinculado desde el inicio por la DIAN al procedimiento sancionatorio en calidad de **deudor subsidiario**.

Es necesario precisar que en el expediente está demostrado que la DIAN notificó el pliego de cargos al señor Ismael Sepúlveda Rovira en calidad de **representante legal de la sociedad Sepúlveda & Garavito LTDA**. Sin embargo, como se anotó, no se efectuó esa notificación en la condición de deudor solidario o subsidiario, de la que derivan unos derechos y consecuencia jurídicas distintas respecto al procedimiento sancionatorio y al pago de la obligación.

Luego, está demostrado que no existió una comunicación, desde el inicio del procedimiento administrativo sancionatorio adelantado por la DIAN, en la que se le informara al señor Ismael Sepúlveda Rovira, en su calidad de deudor solidario o subsidiario, la existencia de este. De ahí que, no se garantizó en debida forma el derecho de defensa del demandante, pues no tuvo la posibilidad de controvertir su calidad de deudor subsidiario.

En consecuencia, se configura la excepción de falta de título ejecutivo, al no serle oponible y, por ende, exigible al demandante. Por tanto, procede la nulidad de los actos demandados y declarar probada la excepción de falta de título, archivar el proceso de cobro y levantar las medidas cautelares, como lo dispuso el Tribunal. No prospera el cargo.

### **De los perjuicios y de la condena en costas**

En la apelación, el demandante insistió en que deben reconocérsele los perjuicios materiales causados por el pago de honorarios profesionales en sede administrativa y judicial y por la imposición de medidas cautelares en sus cuentas bancarias.

Para sustentar el cargo, el demandante anexó documento de 15 de diciembre de 2016, suscrito entre él y el abogado, en el que consta el pago de honorarios al abogado por representarlo ante la DIAN y en este proceso.

Sobre el particular, esta Sección ha señalado que para el reconocimiento de perjuicios debe acreditarse la existencia de un daño antijurídico y que este sea imputable a la administración. Para el caso concreto, debe determinarse si fue la DIAN quien originó el daño<sup>7</sup>. Comoquiera que en este asunto no existe prueba de la existencia de un daño antijurídico, no hay lugar a reconocer perjuicios materiales a favor del demandante.

<sup>7</sup>. Exp. 23654, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



No obstante, teniendo en cuenta que el actor insiste en que, desde la vía administrativa y ante la jurisdicción debió incurrir en gastos para pagar abogados, o sea, **que incurrió en gastos dentro del proceso por agencias en derecho**, procede revocar el numeral quinto de la parte resolutive de la sentencia apelada, que dispuso no condenar en costas a la parte vencida por no encontrarlas probadas. En su lugar, se condena en costas, en ambas instancias, a la parte vencida, según el siguiente análisis<sup>8</sup>:

De acuerdo con el artículo 361 del Código General del Proceso, aplicable a este asunto por remisión del artículo 306 del CPACA, las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el proceso y por **las agencias en derecho**. Además, deben tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables en el expediente, según lo dispuesto en los artículos 362 a 366 del mismo CGP.

En el mismo sentido, el artículo 188 del CPACA remite al Código General del Proceso para la liquidación y ejecución de las costas.

El artículo 365 del CGP fija las reglas a las que debe sujetarse la condena en costas. De acuerdo con la regla del numeral 1, se condena en costas a la parte vencida en el proceso y según la regla del numeral 8, *“Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*.

Conforme con el artículo 366 del CGP, la liquidación de costas incluye los gastos judiciales hechos por la parte beneficiada con la condena, siempre que aparezcan comprobados, hayan sido útiles y correspondan a actuaciones autorizadas por la ley y **las agencias en derecho que fije el juez**, aunque se litigue en causa propia (numeral 3). Además, para la fijación de las agencias en derecho se deben aplicar las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura.

En el caso en estudio, como se precisó, el demandante anexó documento de 15 de diciembre de 2016, suscrito entre él y el abogado, en el que el último certifica que recibió \$15.000.0000 como abono del 50% de los honorarios pactados por representarlo como persona natural ante la DIAN **y por presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo**.

Lo anterior significa que existe prueba de las agencias en derecho en las dos instancias, pues el actor pagó unos honorarios por la gestión judicial encomendada al abogado que lo representó en este proceso.

De modo que el juez de primera instancia debió reconocer la condena en costas por concepto de agencias en derecho. Además, toda vez que la parte demandada fue vencida en esta instancia y se encuentran probadas las agencias en derecho en segunda instancia, también se condena en costas en esta instancia, por concepto de agencias en derecho.

Conforme con lo anterior y con base en las pruebas aportadas, se ordena al Tribunal que tramite el respectivo incidente de condena en costas y fijación de agencias en derecho en ambas instancias, teniendo en cuenta las reglas de liquidación previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos dispuestos en el Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura. Y

<sup>8</sup> Se reitera el criterio fijado por la Sala en sentencia de 15 de septiembre de 2022, exp-26238, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



se insiste en que no necesariamente las agencias en derecho deben corresponder al mismo monto de los honorarios pagados al abogado.

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

**PRIMERO:** Revocar el ordinal quinto de la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

**Quinto: CONDENAR** en costas en ambas instancias a la entidad demandada, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En consecuencia, ordenar al tribunal de primera instancia tramitar el respectivo incidente de condena en costas y fijación de agencias en derecho, teniendo en cuenta las reglas de liquidación previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos dispuestos en el Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

**SEGUNDO:** En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

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

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

*(Firmado Electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta de la Sección  
Aclaro voto

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**