



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

| | |
|-------------------|---|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 25000-23-37-000-2019-00132-01 (26900) |
| Demandante | OCTANO DE COLOMBIA S.A.S. EN RESTRUCTURACIÓN |
| Demandado | DISTRITO DE BOGOTÁ |
| Temas | Cobro coactivo. Acuerdo de restructuración empresarial Ley 550 de 1999. Obligaciones tributarias posteriores. Excepción de pago. Reiteración Jurisprudencial. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Octano de Colombia S.A.S. en restructuración (en adelante Octano de Colombia S.A.S.) contra la sentencia del 10 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

«**PRIMERO. NEGAR** las súplicas de la demanda, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. Sin condena en costas.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Octano de Colombia S.A.S. (antes Prodain S.A. CI) inició en 2007 el trámite de restructuración de la Ley 550 de 1999 ante la Superintendencia de Sociedades, y suscribió el acuerdo de restructuración con sus acreedores internos y externos el 8 de octubre de 2009.

El Distrito de Bogotá, a través de la Secretaría de Hacienda, profirió la Resolución Nro. 1627-DDI-044173 del 19 de septiembre de 2012 y le impuso a Octano de Colombia S.A.S. sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor por los meses de septiembre a diciembre de 2011, por valor mensual de \$966.386.000, monto que fue reducido con ocasión al recurso de reconsideración mediante la Resolución Nro. DDI-007334 del 18 de febrero de 2013 a la suma de \$145.110.000 por cada mes.

Tras lo anterior, la entidad territorial profirió la Resolución Nro. 706-DDI-019525 del 21 de marzo de 2013, contentiva de la liquidación oficial de aforo de la sobretasa a la gasolina motor a cargo de Octano de Colombia S.A.S por los meses de septiembre a diciembre de 2011 (sobretasa por \$503.323.000, \$403.293.000, \$395.761.000 y \$395.859.000, respectivamente). Esta liquidación fue confirmada por la Resolución Nro. DDI-001207 del 20 de enero de 2014, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

¹ SAMAI. Índice 2. Carpeta 16. PDF de la sentencia. Página 22.



Luego, la entidad Distrital expidió la Resolución Nro. DDI-013476 del 4 de mayo de 2018, con el mandamiento de pago a Octano de Colombia S.A. por valor de \$2.161'431.000 correspondiente a la sobretasa a la gasolina motor y/o sanción, con fundamento en la liquidación oficial de aforo y la resolución sanción antes referidas.

La sociedad deudora propuso la excepción de pago de la obligación, la cual fue declarada no probada mediante Resolución Nro. DDI-036298 del 26 de julio de 2018, acto contra el cual, presentó la sociedad recurso de reposición, siendo confirmada la decisión mediante la Resolución Nro. DDI-056715 del 27 de septiembre de 2018.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Octano de Colombia S.A.S. formuló las siguientes pretensiones:

«Respetuosamente solicito al honorable Tribunal que se hagan las siguientes declaraciones y condenas:

PRIMERA

Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas en las que hubieren tenido que sujetarse:

- *Resolución No. DDI013476 de 04 de mayo de 2018 “Por la cual se libra Mandamiento de Pago Proceso No. 2018EE73925”.*
- *Resolución No. DDI 036298 del 26 de julio de 2018 “Por la cual se resuelven las excepciones propuestas dentro del proceso de cobro coactivo No. 2018EE73925”.*
- *Resolución DDI 056715 del 27 de septiembre de 2018 “Por la cual se resuelve un Recurso de Reposición contra un fallo de excepciones Proceso Administrativo de Cobro No. 2018EE73925”.*
- *Auto Aclaratorio #1 del 3 de octubre de 2018.*

SEGUNDA

A título de restablecimiento del derecho:

1. *Que se declare probadas las excepciones de pago interpuestas y revocar el mandamiento de pago DDI-013476 de 04 de mayo de 2018, y declarar terminado el proceso de Cobro coactivo.*
2. *Que se condene en costas a la parte demandada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011»².*

Se precisa que, aunque la demanda pretende la nulidad de cuatro actos, mediante auto del 29 de agosto de 2019, el Tribunal únicamente admitió su trámite respecto de la Resolución Nro. DDI-036298 del 26 de julio de 2018, que negó las excepciones contra el mandamiento de pago, y la Resolución Nro. DDI-056715 del 27 de septiembre de 2015, que negó el recurso de reposición³.

Para sustentar sus pretensiones, la actora invocó como norma violada la Ley 550 de 1999. Los cargos de nulidad se resumen así:

² SAMAI. Índice 2. PDF 2. Páginas 2 a 3.

³ SAMAI. Índice 2. PDF 9. Páginas 5 a 6.



1. Planteamientos preliminares.

Señaló que, en el año 2013 el Distrito de Bogotá solicitó a la Superintendencia de Sociedades que declarara el incumplimiento de Octano de Colombia S.A.S. frente a las obligaciones posteriores a la celebración del acuerdo de restructuración, cuyo cobro coactivo se pretende. Sin embargo, anotó que en la audiencia celebrada para estos efectos se presentaron pruebas del pago de esas obligaciones y se allegó un estado de cuenta expedido por la Secretaría de Hacienda Distrital que reconoce dichos pagos, por lo que el promotor del acuerdo declaró que no existía la obligación objeto de discusión.

Destacó que, en la referida audiencia, celebrada con fundamento en el artículo 35-5 de la Ley 550 de 1999, no se cuestionó el estado de cuenta expedido por la misma entidad territorial, lo que creó una expectativa legítima en favor de Octano de Colombia S.A.S.

Es oportuno indicar que, en los hechos de la demanda, la actora sostuvo que, el 31 de diciembre de 2013, realizó los siguientes pagos por concepto de la sobretasa a la gasolina motor correspondiente al año 2011: *i)* \$33'018.000 por el mes de septiembre, *ii)* \$32'782.000 por el mes de octubre, *iii)* \$32'350.000 por el mes de noviembre y *iv)* \$31'128.000 por el mes de diciembre.

2. Violación del procedimiento de la Ley 550 de 1999 y falta de competencia.

La actora afirmó que, debido a la celebración del acuerdo de restructuración, en este caso es aplicable la Ley 550 de 1999. Manifestó que dicha norma prevé que el juez natural y el competente para determinar el cumplimiento de las obligaciones causadas con posterioridad a la suscripción del acuerdo es el promotor y la Superintendencia de Sociedades, tal como se deriva del Oficio Nro. 220-000038 del 2 de enero de 2017 expedida por esa misma Superintendencia.

Adujo que, en la audiencia de incumplimiento, en la que se suscribió el Acta Nro. 2014-01-056304, se realizaron las verificaciones pertinentes para concluir que las obligaciones objeto del cobro coactivo fueron pagadas. Por esto, aseguró que el inicio del procedimiento de cobro coactivo desconoce la Ley 550 de 1999 y las competencias del promotor, además de constituir una extralimitación de funciones de la entidad demandada y la violación de los derechos al debido proceso y seguridad jurídica de la sociedad deudora y sus acreedores, en concordancia con lo expuesto en la Sentencia C-140 de 1995.

3. Violación del principio de confianza legítima y desconocimiento del paz y salvo de las obligaciones.

Aseguró que el principio de confianza legítima, decantado en la Sentencia T-424 de 2017, aplica cuando existen situaciones jurídicas en proceso de consolidación sin que se indique una posible modificación intempestiva y la autoridad realizó actos que hicieron surgir la expectativa legítima del interesado.

Sostuvo que se cumplen los supuestos para que Octano de Colombia S.A.S. confiara legítimamente en que no tiene obligación alguna a su cargo porque, por un lado, en la audiencia de incumplimiento, el promotor declaró que la obligación había sido pagada, y por el otro, en el estado de cuenta expedido por la entidad territorial en el año 2015 consta que no tiene la obligación de pagar suma alguna de dinero



por concepto de sobretasa a la gasolina por los meses de septiembre a diciembre de 2011.

Señaló que, según consta en las actas de la audiencia de incumplimiento, la delegada del Distrito de Bogotá reconoció que Octano de Colombia no debe suma alguna por concepto de gastos de administración, lo que en su concepto deben ser entendidos como aquellos originados con posterioridad a la suscripción del acuerdo de restructuración. En consecuencia, la actora concluyó que este reconocimiento le permitió confiar legítimamente en que no debía pagar el tributo objeto de cobro coactivo.

4. Violación del principio de buena fe y desconocimiento de la teoría del acto propio.

Aseguró que la sociedad deudora solicitó a la entidad territorial que expidiera los estados de cuenta por varias vigencias, incluyendo la de 2011. Esta petición fue resuelta mediante el Oficio Nro. 2015EE34883 del 26 de febrero de 2015, al cual se anexó el estado de cuenta antes referido y en el que consta que no debe suma alguna por concepto de la sobretasa a la gasolina motor por los meses de septiembre a diciembre de 2011.

Indicó que, conforme con el Derecho Administrativo, el estado de cuenta expedido es un acto administrativo porque contiene una manifestación de voluntad de la administración que modificó, extinguió o creó una situación jurídica.

Consideró que lo anterior, sumado a la confianza legítima en que no existía obligación, impiden al Distrito de Bogotá desconocer su propio acto e iniciar un procedimiento de cobro coactivo en su contra, conforme con lo expuesto en las Sentencias T-295 de 1999 y T-475 de 1992, así como por la doctrina⁴.

Oposición a la demanda

El Distrito de Bogotá controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁵:

Afirmó que el primer cargo de nulidad, relacionado con la violación del procedimiento de la Ley 550 de 1999 y la falta de competencia, no fue planteado por la actora en la vía gubernativa, por lo que no está llamado a prosperar.

De acuerdo con lo anterior, expuso que el Consejo de Estado, en sentencia del 8 de marzo de 2019⁶, consideró que el artículo 829-1 del Estatuto Tributario prohíbe discutir en el procedimiento de cobro coactivo aquellos aspectos que debieron debatirse en el trámite de conformación del título ejecutivo. Así las cosas, a su juicio, no procede la discusión planteada por la actora con relación a etapas o procedimientos anteriores a la presentación de la demanda.

Frente a los otros dos cargos de nulidad, relacionados con la violación al principio de confianza legítima y el desconocimiento del acto propio, señaló que no deben

⁴ En este punto, el actor hace referencia al tratadista Luís Díaz Picazo, pero no identifica la obra que es objeto de la cita.

⁵ SAMAI. Índice 2. PDF 10.

⁶ Al respecto, citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19001-23-33-000-2016-00145-01 (23392). Sentencia del 8 de marzo de 2019. CP: Milton Chaves García.



prosperar porque la autoridad tributaria fundamentó los actos acusados en los principios del debido proceso, buena fe, función administrativa y contradicción, además de los hechos que encontró probados en el expediente.

Sostuvo que la audiencia de incumplimiento inició el 31 de julio de 2013, momento para el cual no estaban en firme los actos de liquidación oficial de aforo y de sanción por no declarar porque estaba en trámite el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad actora. Así las cosas, destacó que las obligaciones contenidas en dichos actos no eran exigibles para ese momento y, en consecuencia, no eran susceptibles de cobro en la audiencia de incumplimiento.

En cuanto al estado de cuenta del 26 de febrero de 2015, adujo que se trata de un reporte del sistema de información tributario, que a su vez es una herramienta ofimática que apoya la labor de la entidad, pero que no impide que posteriormente se ejerzan las facultades de fiscalización, verificación y corrección.

Destacó que el estado de cuenta no cumple los elementos para que sea considerado un acto administrativo. A su juicio, los verdaderos actos administrativos son conocidos por la actora, quien ejerció los recursos administrativos procedentes en su contra. También precisó que, aunque el estado de cuenta señaló que los actos de liquidación oficial de aforo y de sanción no estaban activos, esto no impide su cobro porque la demandante no acreditó el pago real y material de la obligación a su cargo.

Adujo que los pagos narrados por la demandante en los hechos de la demanda están reflejados en el estado de cuenta del 26 de febrero de 2015, por lo que se tienen como abonos a la deuda, pues solo fueron parciales y no totales. Así mismo, manifestó que dichos pagos fueron realizados luego de que finalizó la audiencia de incumplimiento que inició el 31 de julio y finalizó el 20 de noviembre de 2013, lo que prueba que no fueron acordados durante esa diligencia.

A su juicio, todo lo anterior demuestra que las resoluciones de liquidación oficial de aforo y de sanción por no declarar cumplen los requisitos para ser considerados títulos ejecutivos porque contienen obligaciones expresas, claras y exigibles a la demandante.

Añadió que la actora no presentó una demanda que pretendiera la nulidad de la liquidación oficial de aforo y, aunque si lo hizo frente a la resolución sanción, el proceso finalizó con el auto del 14 de mayo de 2014, mediante el cual se admitió el desistimiento de la demanda. Debido a lo anterior, insistió en que la obligación objeto del cobro coactivo no estaba exigible al momento en que se celebró la audiencia de incumplimiento, conforme lo prevé el numeral 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

Expuso las normas que regulan el procedimiento de cobro coactivo y señaló que el deudor solo se puede oponer contra el mandamiento de pago las excepciones previstas en el artículo 831 del Estatuto Tributario. Indicó que, dentro de dichas excepciones, se encuentra la de pago efectivo, la cual enerva el cobro coactivo porque la obligación ya no sería exigible.



Aseguró que, conforme con los artículos 34 y 35 de la Ley 550 de 1999, las obligaciones causadas con posterioridad a la negociación del acuerdo de restructuración pueden ser cobradas coactivamente porque no están sometidas a la prelación pactada en dicha convención, sino a la prelación de pagos prevista por la ley. En todo caso, si el acreedor lo acepta, se puede reformar el acuerdo de restructuración con el objeto de incluir las nuevas obligaciones incumplidas.

A continuación, el Tribunal analizó las pruebas que obran en el expediente y destacó que en la audiencia de incumplimiento del 31 de julio de 2013 se negoció el pago de la deuda relacionada con la sobretasa a la gasolina adeudada por algunos meses de los años 2007 a 2010 y 2012 a 2013 que no eran objeto recurso alguno y que se aplicaría la amnistía de la Ley 1607 de 2012. Así, en la reunión celebrada ese día, se acordó que las obligaciones de los años 2012 y 2013 se pagarían el 19 de septiembre y el 10 de agosto, respectivamente.

Indicó que la reunión continuó el 19 de septiembre de 2013, en la que se puso de presente que se había hecho un pago parcial, por lo que se acordó que el valor restante sería pagado el 26 de septiembre por ser la fecha límite para acceder a la amnistía de la Ley 1607 de 2012. La audiencia se reanudó el 20 de noviembre de 2013, donde la delegada de la entidad demandada reconoció que los pagos acordados fueron realizados.

Luego, el Tribunal destacó que el acuerdo de restructuración fue suscrito el 8 de octubre de 2009, momento para el cual no se había causado la sobretasa a la gasolina motor objeto del cobro coactivo, que corresponde a los meses de septiembre a diciembre de 2011. Por lo anterior, el incumplimiento de su pago habilitaba a la entidad acreedora para adelantar su cobro coactivo, según lo prevén los artículos 34 y 35 de la Ley 550 de 1999.

Señaló que las actas de las audiencias antes relatadas indican que solo se reformó el acuerdo de restructuración respecto de las obligaciones que estuvieran en firme para el 11 de junio de 2013. Empero, este requisito no se cumplía para las obligaciones objeto del cobro coactivo porque la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue proferida el 18 de febrero de 2013 y la resolución que confirmó la liquidación oficial de aforo el 20 de enero de 2014. De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal concluyó que la entidad demandada no desconoció las competencias de la Superintendencia de Sociedades.

Aseguró que el objeto del procedimiento de cobro coactivo tiene un objetivo diferente al trámite de restructuración empresarial, que consiste en el pago de las obligaciones causadas con posterioridad a la negociación del acuerdo de restructuración.

Indicó que el estado de cuenta invocado por la demandante es una herramienta de ayuda ofimática, por lo que no acredita el pago de la obligación, en especial cuando el mismo documento señala que su contenido no exime la realización del pago que realmente proceda.

Destacó que el Consejo de Estado, en sentencia del 16 de julio de 2020⁷, consideró la afirmación de pago no es indefinida, por lo que debe ser probado por el demandante. Empero, en este caso, no existe prueba del pago de la obligación, por lo que la excepción propuesta por la sociedad actora no está llamada a prosperar.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-34-000-2014-00279-01 (24250). Sentencia del 16 de julio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



Finalmente, señaló que no procede la condena en costas porque no se demostró su causación.

Recurso de apelación

Octano de Colombia S.A.S. presentó recurso de apelación con base en lo siguiente:

1. Sobre el acuerdo de restructuración y su incidencia en el trámite de cobro coactivo.

Sostuvo que en este proceso se discute la legalidad de los actos proferidos en el procedimiento de cobro coactivo que se sustenta en la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 706-DDI-019525 y la Resolución Nro. 1627-DDI-044173, actos cuya validez no fue examinada por el Tribunal, alegando que ya se encuentran en firme.

Afirmó que solicitó el inicio del proceso de restructuración el 9 de febrero de 2007 y suscribió el acuerdo respectivo el 8 de octubre de 2009, por lo que la entidad demandada debió adelantar el procedimiento del parágrafo 1 del artículo 35 de la Ley 550 de 1999 para obtener el pago de las obligaciones causadas con posterioridad a la convención con los acreedores, pues el competente para declarar su incumplimiento es el promotor. En todo caso, reiteró que, en este caso, fue acreditado el cumplimiento de las obligaciones, según consta en la Acta Nro. 2014-01-056304.

Manifestó que la «*Liquidación Oficial 1627-DDI-044173 de 19/09/2012 (sic)*»⁸ estaba en firme y era exigible al momento en que se realizó la audiencia de incumplimiento entre el 31 de julio y el 20 de noviembre de 2013, pues el recurso de reconsideración se decidió con la «*Resolución No. DDI – 007334 de febrero 18 de 2013 (2013EE29445)*»⁹ y fue presentada ante la Superintendencia de Sociedades el 6 de febrero de 2014 con el Radicado Nro. 2014-01-056304.

A su juicio, es indiscutible que la entidad demandada conocía que los actos se encontraban ejecutoriados para la fecha en que se realizó la audiencia de incumplimiento, según lo previsto en el artículo 5 de la Ley 550 de 1999, después de la cual se realizaron los pagos por valor de \$33'018.000 por septiembre, de \$32'782.000 por octubre y de \$32'350.000 por noviembre de 2011.

Aseguró que, al examinar la Resolución Nro. 706-DDI-019525 del 21 de marzo de 2013, observó que la liquidación oficial de aforo se realizó de conformidad con el artículo 125 del Decreto Distrital 352 de 2002, que regula el pago del tributo objeto de cobro coactivo. Empero, no se tuvo en cuenta que este acto debía contener también la sanción que sería impuesta, lo que a su juicio prueba la falsa motivación de la liquidación oficial de aforo, situación que debió ser analizada por el Tribunal al momento de proferir su sentencia.

Señaló que el Distrito de Bogotá, en la Resolución Nro. DDI-007334 del 18 de febrero de 2013, redujo el valor de la sanción por no declarar la sobretasa, debido a que en el acto recurrido en reconsideración la sanción se calculó con la base gravable utilizada en la declaración del impuesto de industria y comercio del sexto bimestre del año 2010 y no sobre las ventas de gasolina. En consecuencia, a su juicio, la base de la sanción desapareció porque fue impuesta de forma subjetiva, lo que desconoció su derecho al debido proceso.

⁸ SAMAI del Tribunal. Índice 30. PDF de la apelación. Página 2.

⁹ *Ibidem*.



2. Sobre la excepción de pago efectivo.

Sostuvo que, según la sentencia de primera instancia, no procedía la discusión de los actos administrativos con los cuales se pretende ejecutar una obligación porque, con la expedición del mandamiento de pago, se presume que la obligación se encuentra plenamente determinada, pues la facultad y competencia de las oficinas de cobro es únicamente adelantar el trámite de recaudo forzoso.

Anotó que el Tribunal desconoció que, con el Oficio Nro. 2015EE34883 del 26 de febrero de 2015, se expidió el estado de cuenta de la obligación e indicó que es de cero (\$0), lo que implica el cumplimiento de las obligaciones que se discuten en este caso.

Manifestó que el *A quo* no efectuó un estudio detallado de los documentos que obran en el expediente y que, de haberlo hecho, habría advertido que el Distrito de Bogotá solicitó a la Superintendencia de Sociedades la realización de la audiencia de incumplimiento de las obligaciones posteriores al acuerdo de restructuración, según lo permite el artículo 35-5 de la Ley 550 de 1999, y que en desarrollo de esa diligencia se aportaron los actos administrativos que reconocen el cumplimiento de la obligación y las constancias de pago correspondientes, de modo que el promotor declaró el cumplimiento de las obligaciones objeto del mandamiento de pago.

Reiteró que, luego de la realización de la audiencia de cumplimiento, solicitó a la entidad territorial el estado de cuenta de sus obligaciones, por lo que su respuesta es un acto administrativo que creó la expectativa real y sensata de haber cumplido con las obligaciones a su cargo.

Oposición a la apelación

El Distrito de Bogotá guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Delimitación del problema jurídico.

La apelante sostuvo que, la liquidación oficial de aforo, se realizó conforme con lo previsto en el artículo 125 del Decreto Distrital 352 de 2002, disposición que regula la forma de determinar el pago del “impuesto a la sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM”, omitiéndose así, la determinación de la sanción que le sería impuesta a la actora, situación que a su juicio, debió prever el despacho al momento de definir el asunto, sin embargo, señala que nada se dijo sobre la falsa motivación en las normas que debía fundarse la Liquidación Oficial de Aforo, fundamento del proceso de cobro coactivo. Señaló también que, era evidente e indiscutible que la entidad demandada, conocía que la base sobre la cual debía liquidar la sanción impuesta “había desaparecido del mundo jurídico”, por lo que, no era viable que esta fuera determinada a partir de la base gravable prevista en la ley para liquidar la sobretasa, pues esto iba en contravía con el debido proceso.



La Sala advierte que, los anteriores argumentos, son palmariamente improcedentes en la etapa de cobro coactivo, que es el proceso que ocupa la atención de esta judicatura. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el artículo 829-1 del Estatuto Tributario establece que en el procedimiento de cobro coactivo no pueden debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en el trámite de determinación de la obligación, lo que también impide analizar los cargos de nulidad relacionados con la validez de la liquidación oficial de aforo y la resolución sanción que fueron propuestos en la apelación¹⁰. Cabe aclarar que, como lo indicó la sentencia del 28 de julio de 2022, la anterior postura «no convalida las irregularidades de los actos administrativos (de determinación de la obligación), porque para efectos de controvertir la legalidad de los mismos, la ley otorga a los contribuyentes ciertas oportunidades legales, en sede administrativa, con la interposición de los recursos, y en la judicial, con la presentación de la demanda. De manera que si el contribuyente no los discute en esas oportunidades, se genera la ejecutoria del acto administrativo, y con ella el mérito ejecutivo del mismo, conforme ocurre en el caso analizado»¹¹ (paréntesis de la Sala).

Hecha esta precisión, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nro. DDI-036298 del 26 de julio de 2018 y Nro. DDI-056715 del 27 de septiembre del mismo año, proferidas por el Distrito de Bogotá, mediante las cuales se declaró no probada la excepción de pago efectivo propuesta por Octano de Colombia S.A.S. contra el mandamiento de pago contenido en la Resolución Nro. DDI-013476 del 4 de mayo de 2018.

2. Análisis del caso bajo examen.

Según la apelante, el Tribunal no tuvo en cuenta que al haberse acogido la sociedad a un proceso de restructuración bajo la Ley 550 de 1999, el ente competente para determinar el cumplimiento de las obligaciones causadas con posterioridad a dicho acuerdo era el promotor, y, como, en su concepto, los actos de liquidación oficial de aforo y de sanción estaban en firme para el momento en que se celebró la audiencia de incumplimiento del acuerdo de restructuración, entre el 31 de julio y el 20 de noviembre de 2013, era en dicha audiencia que, con fundamento en el parágrafo 1 del artículo 35 de la Ley 550 de 1999, que el Distrito de Bogotá debió verificar el incumplimiento de la obligación y señaló que, tal como se evidencia en el Acta 2014-01-056304, el promotor adelantó las verificaciones pertinentes concluyendo que las obligaciones en cuestión, se encontraban saldadas.

Igualmente señaló que el *a quo* no valoró las pruebas que obran en el expediente, pues no advirtió que el estado cuenta del 26 de febrero de 2016, que a su juicio es un acto administrativo, señala que no existe una obligación a su cargo y que en el acta de la audiencia de cumplimiento consta que el Distrito de Bogotá reconoce que se efectuó el pago total de la obligación. Además, adujo que estas pruebas demuestran que actuó con la confianza legítima de que no existía la obligación por la que se inició el cobro coactivo en su contra.

¹⁰ En este sentido ver: i) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 63001-23-33-000-2016-00293-01 (23906). Sentencia del 29 de abril de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E); ii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2017-00024-01 (25868). Sentencia del 28 de julio de 2022. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2017-00024-01 (25868). Sentencia del 28 de julio de 2022. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Para decidir estos cargos de la apelación, la Sala reiterará las consideraciones expuestas en la sentencia del 2 de febrero de 2023¹², en la que se resolvió un caso idéntico al de la referencia y en el que intervinieron las mismas partes.

En dicha providencia, la Sala afirmó que debe tenerse en cuenta que el artículo 34 de la Ley 550 de 1999 establece que el acuerdo de restructuración es de obligatorio cumplimiento para el empresario y para todos los acreedores internos y externos, «*incluyendo a quienes no hayan participado en la negociación del acuerdo o que, habiéndolo hecho, no hayan consentido en él*». Así mismo, el artículo 19 *ibidem* precisa que son considerados acreedores externos «*los titulares de créditos ciertos*». Y el párrafo 2° del artículo 25, que regula la determinación de acreencias, establece que las obligaciones tributarias que a la fecha de iniciación de la negociación se encuentran en discusión en vía gubernativa o judicial «*se provisionarán de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo, una vez descontado el monto de lo ya pagado y objeto de discusión*», mientras que los mayores valores determinados en una declaración de corrección o por la autoridad tributaria que no estén en discusión para ese momento «*son acreencias que dan derecho de voto si se determinan antes de la fecha de iniciación de la negociación, y que si se determinan después de dicha fecha se pagarán en forma preferente*».

A su vez, el numeral 9 del artículo 34, que regula los efectos del acuerdo de restructuración, señala que para aquellos créditos que sean causados con posterioridad a la fecha de iniciación de la negociación los mismos «*serán pagados de preferencia, en el orden que corresponda de conformidad con la prelación de créditos del Código Civil y demás normas concordantes, y no estarán sujetos al orden de pago que se establezca en el acuerdo. El incumplimiento en el pago de tales acreencias permitirá a los acreedores respectivos exigir coactivamente su cobro, y podrá dar lugar a la terminación de la negociación del acuerdo o del acuerdo mismo, a menos que el respectivo acreedor acepte una fórmula de pago según lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 35 de la presente ley*». (subrayado fuera del texto original).

Con base en lo expuesto, la sentencia reiterada expuso que la ley establece «*que se requiere que exista una deuda cierta, para que haga parte del proceso de restructuración y de forma específica las acreencias de carácter tributario deben tener calidad de no discutible en la fecha de inicio de la negociación para ser parte del acuerdo de restructuración, de lo contrario solo se debe hacer una provisión en caso de pago futuro. Se advierte, que las normas no evitan el cobro de valores tributarios en discusión, por lo contrario, ordenan que se priorice su pago en un futuro*».

De acuerdo con lo anterior, las obligaciones fiscales causadas con posterioridad a la fecha de iniciación de la negociación, no están sujetas al orden de pagos del acuerdo de restructuración, y el incumplimiento de las mismas, puede dar lugar al cobro coactivo.

Hechas estas precisiones, se advierte que en el caso sometido a análisis, se encuentra probado lo siguiente:

- Octano de Colombia S.A.S. (antes Prodain S.A. CI) fue aceptada por la Superintendencia de Sociedades para iniciar trámites bajo la Ley 550 de 1993 el 9 de febrero de 2007, y esta y sus acreedores celebraron el acuerdo de restructuración, regulado por esa misma ley, el 8 de octubre de 2009. Este hecho fue probado con su inscripción ante la Cámara de Comercio, el día 16 del mismo mes y año¹³.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2019-00135-01 (26477). Sentencia del 2 de febrero de 2023. CP: Milton Chaves García.

¹³ *Ibidem*.



- La Resolución Nro. 1627-DDI-044173 del 19 de septiembre de 2012 impuso a Octano de Colombia S.A.S sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor de \$966'386.000 por cada uno de los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2011, la cual fue modificada¹⁴, por la Resolución Nro. DDI-007334 del 18 de febrero de 2013, que disminuyó la sanción por cada uno de los meses en \$145'110.000¹⁵.
- Octano de Colombia S.A.S presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el Distrito de Bogotá, en la que pretendió la nulidad de los precitados actos administrativos sancionatorios. Empero, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la terminación del proceso al aceptar el desistimiento de la demanda, mediante auto del 14 de mayo de 2014. Este hecho fue probado mediante el informe presentado por la subdirectora de gestión judicial de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá del 8 de febrero de 2018¹⁶.
- La Resolución Nro. 706-DDI-019525 del 21 de marzo de 2013 liquidó oficialmente la sobretasa a la gasolina motor a cargo de Octano de Colombia S.A.S (en ese momento Prodain S.A.) por los últimos cuatro meses del año 2011, así: *i*) \$503'323.000 por septiembre, *ii*) \$403'293.000 por octubre, *iii*) \$395'761.000 por noviembre y *iv*) \$395'859.000 por diciembre¹⁷.
- El 31 de julio de 2013 se celebró la reunión de reforma o terminación del acuerdo de restructuración, prevista en el parágrafo 1 del artículo 35 de la Ley 550 de 1999, la que continuó los días 19 de septiembre y 20 de noviembre de 2013¹⁸.
- En acta consta que la precitada reunión se convocó por solicitud de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, entidad que *«reporta deudas post por valor de \$16.298.526.000 y e (sic) informa que algunas están en discusión ante el Contencioso»*¹⁹. Además, en la reunión del 20 de noviembre, se delimitaron las obligaciones posteriores al acuerdo de restructuración que no son objeto de discusión y que se consideran incumplidas por la entidad territorial, así: *«En junio 11 solicitan a la Superintendencia de Sociedades y ponen en conocimiento incumplimientos. Dentro de la reclamación de la Secretaría de Hacienda hay obligaciones recurridas, revocadas y otras en firme. Ello se presentó en la reunión del 31 de julio y en la de septiembre se decantó que la obligación grande era una por valor de 9.834 millones de pesos por períodos de 2010 y anteriores. Meses: abril de 2007, mayo, junio, julio, agosto y septiembre, octubre y noviembre de 2008 (sic), enero, febrero, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y todo el año 2010. Es decir: La Secretaría de Hacienda le informaba que durante todos esos años Prodain no había declarado ni pagado sobretasa a la gasolina por Bogotá y por lo tanto habían tenido que hacer una liquidación de aforo, la 1776DDI53839 del 9 de septiembre de 2011 y esa liquidación de aforo daba 9.834 millones de pesos, y que con intereses a la fecha, con la beneficios (sic) que la ley traía, daba como 11.500 millones para el 19 de septiembre (...).»*²⁰. En esa misma reunión se observa que la apoderada de la entidad territorial afirmó que *«Entiendo que la sociedad está al día en gastos de administración con el Distrito, pero sí no tengo claro el pago del acuerdo, que inicialmente estaba previsto para agosto y para la audiencia pasada tampoco presentaron este pago. Quiero saber si ya lo efectuaron»*,

¹⁴ Expediente físico. Anexos. Folio 54.

¹⁵ *Ibidem*. Folio 227 reverso.

¹⁶ *Ibidem*. Folio 237.

¹⁷ *Ibidem*. Folios 65 reverso a 67.

¹⁸ SAMAI. Índice 2. PDF 4. Páginas 40 a 87.

¹⁹ *Ibidem*. Página 43.

²⁰ *Ibidem*. Páginas 64 a 65.



ante lo cual se respondió que «En la reunión de septiembre 19 comprometimos una fecha y se pagó en términos. Le pagamos junto con la DIAN»²¹.

- La liquidación oficial de aforo fue confirmada por la Resolución Nro. DDI-001207 del 20 de enero de 2014²², acto que fue notificado mediante edicto fijado el 17 de febrero de 2014 y desfijado el día 28 del mismo mes y año²³.
- En el oficio del 26 de febrero de 2015, el Distrito de Bogotá le entregó a Octano Colombia S.A.S. los estados de cuenta detallados de la sobretasa a la gasolina para diferentes periodos. En lo relevante para este caso, el estado de cuenta por el año 2011 indica que las obligaciones por los meses de septiembre a diciembre contenidas en la liquidación oficial de aforo y la resolución sanción están inactivas. Además, consta que el actor realizó los siguientes pagos con fundamento en algunas declaraciones de corrección: *i)* \$33'018.000 por el mes de septiembre, *ii)* \$32'782.000 para octubre, *iii)* \$32'350.000 por noviembre y *iv)* \$31'128.000 para diciembre²⁴.
- El Distrito de Bogotá expidió la Resolución Nro. DDI-013476 del 4 de mayo de 2018, que contiene el mandamiento de pago con el cual inició el procedimiento de cobro coactivo contra Octano de Colombia S.A.S²⁵, contra el cual, formuló la sociedad deudora, la excepción de pago la cual fue negada con la Resolución Nro. DDI-036298 del 26 de julio de 2018. Se destaca que, dentro de los fundamentos de la decisión, se expuso que «Revisado el estado de cuenta del 26 de febrero de 2015, los pagos realizados por el contribuyente a la vigencia 2011 periodos 9, 10, 11 y 12 se ven reflejados en el mismo y son tomados por la cuenta corriente como abonos a la cuenta (...)»²⁶.
- La anterior decisión fue confirmada por el Distrito de Bogotá al resolver el recurso de reposición, mediante la Resolución Nro. DDI-056715 del 27 de septiembre de 2018²⁷

De lo expuesto, se destaca que la liquidación oficial de aforo y la resolución sanción determinaron obligaciones relacionadas con los meses de septiembre a diciembre de 2011, que son periodos posteriores a la negociación y celebración del acuerdo de restructuración del 8 de octubre de 2009. En consecuencia, a la luz de la Ley 550 de 1999, estas obligaciones tributarias no hacían parte del acuerdo de restructuración, sino que se consideran obligaciones posteriores, susceptibles de ser cobradas coactivamente.

También debe destacar la Sala que, frente a la aseveración de la apelante en el sentido de que las obligaciones tributarias contenidas en los actos administrativos (aforo y sancionatorio), se encontraban en firme para el momento en que se desarrolló la reunión de reforma o terminación del acuerdo de restructuración, celebrada entre los días 31 de julio y 20 de noviembre de 2013, los documentos que reposan en el expediente dan fe que las mismas estaban en discusión.

²¹ *Ibidem*. Página 70.

²² *Ibidem*. Folios 110 a 114.

²³ *Ibidem*. Folio 115.

²⁴ *Ibidem*. Páginas 140 a 141. Así mismo se observa en: Expediente físico. Cuaderno Principal. Folio 103.

²⁵ SAMAI. Índice 2. PDF 4. Páginas 148 a 150.

²⁶ *Ibidem*. Página 156.

²⁷ *Ibidem*. Páginas 160 a 175.



Según los antecedentes, la liquidación oficial de aforo quedó en firme a partir de la notificación por edicto de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, que se surtió el 28 de febrero de 2014. Por su parte, la resolución sanción adquirió firmeza con la terminación del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado en su contra, en virtud del desistimiento de la demanda, que fue aceptado mediante auto del 14 de mayo de 2014, lo cual explica que las mismas no hayan hecho parte de lo revisado en tal oportunidad.

A partir de lo anterior, y según lo previsto en los artículos 25 y 34, numeral 9, de la Ley 550 de 1999, las obligaciones contenidas en la liquidación oficial de aforo y la resolución sanción fueron créditos que se causaron y/o quedaron como créditos ciertos con posterioridad a la fecha de iniciación de la negociación del acuerdo de restructuración, y por ello, es claro que el acreedor, para el caso, el Distrito de Bogotá, estaba habilitado para exigir coactivamente su cobro.

Ahora bien, contrario a lo dicho por la apelante, los pagos no fueron probados, ni tampoco que, la entidad territorial haya reconocido en la reunión celebrada entre los días 31 de julio y 20 de noviembre de 2013, que la obligación fue pagada. Esto es así en la medida en que, al iniciar la reunión el 31 de julio, el Distrito de Bogotá puso de presente que existían algunas obligaciones en discusión y en la delimitación de las obligaciones incumplidas que obran en el acta solo se hace referencia a las obligaciones de periodos gravables anteriores al 2011. En todo caso, los pagos aludidos en el acta de la comentada reunión, no corresponden a la sobretasa a la gasolina de septiembre a diciembre de 2011.

En cuanto a los estados de cuenta aportados por la actora, esta Sección señaló, en sentencia del 23 de julio de 2020²⁸, que este tipo de documentos no constituyen actos administrativos porque no contienen una manifestación de voluntad de la administración llamada a producir efectos jurídicos, sino que solo «refleja la información que tiene la administración tributaria, respecto de la existencia de la obligación a cargo del contribuyente y su valor». Además, precisó que, por estos mismos motivos, los estados de cuenta no pueden considerarse títulos ejecutivos, no son necesarios para que se entienda debidamente constituido el título ejecutivo y no son fuente de la obligación.

Acogiendo esta postura jurisprudencial, no le asiste la razón a la demandante cuando sostiene que los estados de cuenta del 26 de febrero de 2015 son actos administrativos que liquiden el tributo a su cargo o que demuestren el pago efectivo de la obligación, ni constituyen actos positivos de la administración para que el interesado confíe legítimamente en que no adeuda suma alguna, en especial cuando no se aportó al expediente ninguna constancia de pago relacionada con la obligación cuyo cobro coactivo se pretende por la entidad territorial y, de acuerdo con los hechos mencionados por la apelante, ésta sabía que había realizado pagos por sumas significativamente menores a las que estaban siendo exigidas por la Administración Tributaria.

En todo caso, se destaca que, según lo indican los actos que negaron la excepción de pago, el pago reflejado en el estado de cuenta del 26 de febrero de 2015 «son

²⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-33-000-2013-01574-01 (24051). Sentencia del 23 de julio de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



tomados por la cuenta corriente como abonos a la cuenta (...)»²⁹, afirmación que no fue controvertida ni desvirtuada por la demandante.

Por lo expuesto, no prospera la apelación.

3. Sobre la condena en costas.

No se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 10 de marzo de 2022.
2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

²⁹ SAMAI. Índice 2. PDF 4. Página 156.