



Radicado: 54001-23-33-000-2018-00105-01 (26736)
Demandante: Gloria Patricia Gallego Jaramillo

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

CONSEJERO PONENTE (E): MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 54001-23-33-000-2018-00105-01 (26736)
Demandante: Gloria Patricia Gallego Jaramillo
Demandada: DIAN

Temas: Cobro coactivo. Responsables solidarios. Vinculación al procedimiento de determinación de la deuda. Notificación por aviso. Falta de ejecutoria del título.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 30 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander que resolvió (índice 2)¹:

Primero: Declarar probada de oficio la excepción de falta de legitimación en la causa por activa de C.I. Export Market Ltda en liquidación, de conformidad con lo expuesto en la presente providencia.

Segundo: Declarar la nulidad de las Resoluciones nros. 312-1015 del 18 de octubre de 2017, por medio de la cual se resuelven excepciones al mandamiento de pago No. 304-59, y 812-1283 del 15 de diciembre de 2017 por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición contra la anterior, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, de conformidad con lo anteriormente expuesto.

Tercero: Declarar probada la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo propuesta por la señora Gloria Patricia Gallego Jaramillo contra el mandamiento de pago No. 304-59 del 1 de agosto de 2017. Por ende, se ordena la terminación del proceso coactivo en su contra.

Cuarto: Abstenerse de condenar en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Aforo nro. 072412015000007, del 26 de marzo de 2015, la demandada determinó la obligación tributaria por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2009 a cargo de una sociedad de la que era socia la actora. Posteriormente, mediante Mandamiento de Pago nro. 304-59, del 01 de agosto de 2017, la demandada ejecutó dicho título en contra de la actora a título de deudora solidaria de la sociedad que era obligada principal. Las excepciones propuestas contra ese acto, de falta de título y falta de ejecutoria del título, fueron negadas por la demandada en la

¹ Del historial de actuaciones del aplicativo Samai.



Resolución nro. 312-1015, del 18 de octubre de 2017, decisión que fue confirmada en la Resolución nro.812-1283, del 15 de diciembre de 2017, al decidir el recurso de reposición (índice 2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

2.1. Declarar la nulidad de la resolución por medio de la cual se resuelven excepciones al Mandamiento de Pago nro. 312-1015 del 18 de octubre de 2017, ... y de la resolución por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición nro. 812-1283 del 15 de diciembre de 2017 ..., por haber sido expedidos dichos actos administrativos con infracción de las normas en que deberían fundarse y falsa motivación.

2.2. Como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la entidad demandada, declarar la nulidad de todo lo actuado desde la expedición de la Liquidación Oficial de Aforo No. 072412015000007 del 26 de marzo de 2015, ordenándose cesar el procedimiento de cobro coactivo hasta tanto el acto administrativo no adquiera ejecutoriedad, y ordenándose el levantamiento de cualquier medida cautelar que se haya decretado, así como también se ordene a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta, realizar nuevamente la notificación de la Liquidación Oficial de Aforo nro. 072412015000007 del 26 de marzo de 2015, ..., y se otorgue tanto al contribuyente principal, como a la deudora solidaria, la posibilidad de interponer el Recurso de Reconsideración dentro de los dos (2) meses siguientes a la misma.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 1.º, 2.º, 4.º, 6.º, 29, 121, 125 y 209 de la Constitución; 568 y 828-1 del ET (Estatuto Tributario); y 2.º y 3.º del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que en los procedimientos de cobro coactivo procede estudiar como excepción al mandamiento de pago los cargos relativos a la indebida notificación de los actos de determinación oficial, toda vez que la constatación de irregularidades en su publicidad impiden su oponibilidad. Manifestó que, de conformidad con el artículo 828-1 del ET (en los términos de la sentencia C-1201 de 2003, que juzgó su constitucionalidad), los actos de determinación de las obligaciones tributarias deben notificarse en debida forma a los deudores solidarios so pena de ser inoponible a los mismos. A partir de esas premisas, alegó que en el *sub lite* se configuró la excepción de «*falta de ejecutoria del título ejecutivo*», porque en su calidad de deudor solidario no le notificaron debidamente el acto de determinación del tributo que dio origen al cobro, toda vez que la demandada omitió publicar el aviso que pretendía notificar el acto de determinación del impuesto en un lugar de acceso al público conforme lo establece el artículo 568 del ET, razón por la cual se habría quebrantado el debido proceso y el acto carecía de efectos legales en su contra. De forma subsidiaria, sostuvo que en su calidad de deudora solidaria no le eran exigibles las sanciones impuestas al deudor principal y que su responsabilidad estaría limitada, de manera proporcional, al tiempo que en el año objeto de determinación oficial fue socia de la deudora principal.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2), para lo cual manifestó que solo se requiere la notificación al deudor principal de los actos de determinación de la deuda para que estos surtan efectos y sean oponibles; y que la vinculación del deudor



solidario solo debe hacerse mediante la notificación del mandamiento de pago, a la luz del artículo 828-1 del ET. Por la misma razón planteó que los cargos relativos a la notificación de la liquidación oficial son improcedentes contra los actos que ejecutan la obligación. Aseveró que, contrariamente a lo que sostenía su contraparte, sí notificó en debida forma el acto de determinación oficial que dio origen al cobro enjuiciado, porque lo publicó en un lugar de acceso al público de la entidad, como era su página de internet. Agregó que, en todo caso, la demandante se notificó mediante conducta concluyente cuando presentó las excepciones al mandamiento de pago de forma oportuna. Planteó que, por ende, no se le quebrantó el debido proceso a la actora y era improcedente la excepción alegada. También rechazó las limitaciones a la responsabilidad del deudor solidario planteadas por la actora.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 2), pues juzgó que, según la jurisprudencia de esta Sección, cuando se propone la falta de ejecutoria del título se puede cuestionar la indebida notificación del acto de determinación oficial que dio origen al procedimiento de cobro, porque de su publicidad dependen sus efectos jurídicos. Añadió que a la luz de la sentencia C-1201 de 2003, que declaró la legalidad condicionada del artículo 828-1 del ET, los responsables solidarios sí deben ser notificados de los actos de determinación de las deudas fiscales. Reconoció la excepción de falta de ejecutoria del título, porque la demandada no había cumplido con la carga de probar que había publicado el medio de notificación del acto de determinación del impuesto en un lugar de acceso al público conforme lo establece el artículo 568 del ET, con lo cual violó el debido proceso por indebida y falta de notificación del título.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 2) para lo cual reiteró que la vinculación del responsable solidario solo debe hacerse mediante la notificación del mandamiento de pago y que no estaba obligada a notificarle a ese deudor el acto de determinación oficial que dio origen al cobro. Insistió en la debida notificación del acto de determinación de la deuda tributaria aduciendo que, contrariamente a lo afirmado por el *a quo*, se constató con el testimonio tomado en primera instancia al funcionario encargado de notificaciones de la entidad que sí fue publicado el aviso físico en un lugar de acceso al público. Manifestó que se garantizó el debido proceso de la demandante con el envío de la citación para la notificación personal y la publicación en su página de internet y que, de haber sido diligente su contraparte, habría podido conocer la existencia del acto. Por último, manifestó que aportaría con el recurso una nueva prueba de la publicación del aviso, pero el documento anunciado no fue allegado.

Pronunciamientos sobre el recurso

La actora reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 11). La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En esos términos, corresponde determinar si la demandada debió vincular a su contraparte, en



calidad de deudora solidaria, al procedimiento de aforo del impuesto, con miras a exigirle el cumplimiento de la deuda determinada en ese título. De ser así, además se tendrá que establecer si la apelante le notificó a la actora, en debida forma, la liquidación oficial de aforo emitida en contra de la entidad de la que era socia, para vincularla al procedimiento de determinación; y si se configuró la excepción de falta de ejecutoria del título contra el mandamiento de pago.

2- Sobre el primero de esos asuntos, la apelante única sostiene que para ejecutar a la actora en calidad de deudora solidaria bastaba con notificarle el mandamiento de pago, sin que se requiriera vincularla al procedimiento de determinación del tributo. Por su parte, la actora y el tribunal consideran que sí se le debió notificar la liquidación oficial de aforo para ejecutarla con los títulos formados contra la contribuyente. Así, la Sala debe estudiar si la Administración debió vincular a la actora al procedimiento de determinación del impuesto para oponerle el título ejecutivo formado en contra del sujeto pasivo de la obligación. Con todo, se pone de presente que las partes no discuten la calidad que tiene la actora de deudora solidaria de la obligación ejecutada, correspondiente al impuesto sobre la renta a cargo de la entidad de la cual era socia, en el período grabable 2009.

3- Esta Sección ya se pronunció sobre el asunto de derecho aquí debatido, en la sentencia del 12 de marzo de 2020 (exp. 21565, CP: Julio Roberto Piza), razón por la cual se reiterarán los criterios jurídicos acogidos en esa providencia, que resultan pertinentes al caso, en los siguientes términos:

3.1- El inciso 2.º del artículo 828-1 del ET, adicionado por el artículo 9.º de la Ley 788 de 2002, habilitó a la Administración para emplear los títulos ejecutivos existentes contra el deudor *principal* en procedimientos de cobro coactivo adelantados contra los deudores solidarios y subsidiarios de aquel, sin que se requiera constituir títulos individuales adicionales.

3.2- Al decidir sobre la constitucionalidad de esa disposición, la Corte Constitucional, en la sentencia C-1201 de 2003 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra), precisó que para que sea lícito oponer a los deudores solidarios o subsidiarios el título ejecutivo formado contra el obligado principal, deben ser «*vinculados*» al procedimiento de determinación de la obligación tributaria, en aras de que puedan ejercer sus derechos de contradicción y defensa; y que el ejercicio de tales derechos se les debe permitir «*en las mismas condiciones del directamente obligado*», porque los fenómenos de solidaridad y de subsidiariedad implican la extensión de la responsabilidad tributaria, por lo cual tales sujetos no pueden ser considerados como terceros ajenos al procedimiento de determinación, sino como «*verdaderos titulares de legitimación procesal pasiva*». De ahí que la Corte determinara que el inciso 2.º del artículo 828-1 del ET solo es admisible constitucionalmente si se interpreta en el sentido de que los deudores solidarios o subsidiarios de deudas fiscales deben ser convocados a las actuaciones adelantadas por la Administración para establecer la cuantía de la obligación que les es exigible.

3.3- Al respecto, previamente la sentencia de unificación de esta Sección nro. 2019-CE-SUJ-4-011, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 23018, CP: Jorge Octavio Ramírez), había precisado que «*el hecho de que la ley prevea la posibilidad de que con un solo título 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*». Dicha providencia también puso de presente que todos los responsables del tributo, sean solidarios o subsidiarios (*i.e.* obligados tributarios distintos al sujeto pasivo de la obligación tributaria), cuentan con el mismo derecho que el obligado principal para pronunciarse, de modo que la Administración tiene la carga de



efectuar la notificación de sus decisiones, para garantizar el debido proceso y configurar un único título ejecutivo oponible a todos esos sujetos. Tanto, que si el término para proferir un acto administrativo vence sin que se le notifique a algún responsable solidario o subsidiario, tendrá como consecuencia que la actuación continuará respecto al obligado principal y a los responsables a los que se les haya notificado oportunamente, pero el acto no constituirá un título ejecutivo oponible a los responsables a los que no se les haya notificado en tiempo.

3.4- Por último, acerca de la excepción al mandamiento de pago que pretende hacer valer la actora, la Sala ha precisado que la ejecutoria de un acto administrativo parte del supuesto de su debida notificación, pues solo una vez que el acto se haya notificado puede surtir efectos jurídicos y tener vocación de ser ejecutable y exigible². Por ende, el ejecutado puede proponer la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo en esos casos, ante lo cual corresponde juzgar la correcta notificación del título.

4- En el caso concreto, la demandada sostiene que no tenía la obligación de notificarle a la demandante la Liquidación Oficial de Aforo nro. 072412015000007, del 26 de marzo de 2015, mediante la cual determinó el impuesto sobre la renta del año gravable 2009 a cargo de la sociedad de la cual era socia la demandante, porque, para poder ejecutar a la actora en su calidad de deudora solidaria solo requería notificarle el mandamiento de pago que pretendía cobrar la deuda contenida en ese acto de liquidación. Al respecto, reitera la Sala que los responsables solidarios son terceros con interés legítimo, puesto que el acto administrativo de carácter particular que llegue a proferirse -en el caso liquidación oficial de aforo- los afecta directamente, de suerte que deben vincularse al procedimiento de formación del título a través de la notificación, con miras a que le sea oponible. Concluye entonces la Sala que la demandada sí tenía la obligación de notificarle a su contraparte la liquidación oficial de aforo y, en consecuencia, la actora podía oponer la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo. No prospera el cargo de apelación.

5- Definido lo anterior, corresponde juzgar si la apelante le notificó en debida forma a la actora al procedimiento de determinación del tributo. Al efecto la demandante y el tribunal sostienen que la Administración no acreditó haberle notificado la liquidación oficial de aforo, con el lleno de los requisitos del artículo 568 del ET, pues no consta la publicación del aviso en un lugar de la entidad de acceso al público. Por su parte, la apelante única adujo que notificó en debida forma el acto que constituye título ejecutivo conforme al artículo 568 del ET, para lo cual, sostuvo que publicó el acto en su portal web y una copia de este en la cartelera de sus instalaciones, circunstancias que estarían probadas con el testimonio de un funcionario. En todo caso sostuvo que la publicación del acto en el portal web bastaba como mecanismo de notificación.

Al respecto se advierte que es un hecho cierto, no sujeto a discusión, que la apelante optó por notificar a la sociedad contribuyente y «comunicar» a los deudores solidarios de la referida liquidación de aforo a través del uso de un servicio de mensajería especializada y subsidiariamente mediante un aviso (artículos 565 y 568 *ibidem*), de manera que no es objeto de debate el mecanismo de notificación aplicable sino si la notificación supletiva por aviso se practicó con el lleno de requisitos legales. En este contexto, la Sala debe decidir si la demandada efectuó debidamente la notificación de la liquidación oficial de aforo que conformó el título ejecutado con miras a determinar, a su vez, si se configuró la excepción de falta de ejecutoria del título.

5.1- El artículo 565 del ET, en la versión vigente para la época, disponía que las actuaciones de la autoridad tributaria pueden notificarse de tres formas principales: (i)

² Sentencias del 30 de agosto de 2016 (exp. 20541, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 16 de julio de 2020 (exp. 24409, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 10 de febrero de 2022 (exp. 25508, CP: Julio Roberto Piza)



electrónicamente, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones; (ii) personalmente, con la entrega de una copia del acto que a notificar, directamente al interesado; y, (iii) a través de la red oficial de correos mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. En el caso de que esta última notificación sea devuelta por cualquier causa, aun cuando se hubiera enviado a la dirección registrada en el RUT del obligado tributario, el artículo 568 *ibidem* prescribe que el procedimiento subsidiario a seguir es la notificación por aviso, la cual se surte publicando la parte resolutive del acto en la página web de la Administración y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad.

Así, para que proceda la notificación por aviso, se requiere que la notificación por correo que fue remitida a la dirección registrada por el administrado en el RUT sea devuelta por cualquier causa, tras lo cual la notificación será practicada en debida forma solo si la parte resolutive del acto objeto de notificación se publica en el portal web de la autoridad y en un lugar de las dependencias de la entidad, visible al público. Ambas publicaciones constituyen una formalidad exigida en la ley para la práctica de la notificación por aviso, siendo la primera una adaptación del procedimiento a las nuevas tecnologías en materia de comunicaciones y, la segunda, una garantía para aquellos contribuyentes que aún no cuentan con acceso a internet, razón por la cual ninguna de esas publicaciones puede omitirse (sentencia del 01 de agosto de 2019, exp. 23334, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), a riesgo de que el acto no sea oponible y, por lo mismo, tampoco ejecutable.

5.2- En el caso concreto, la Sala observa que el 26 de marzo de 2015 la demandada, mediante la Liquidación Oficial de Aforo nro. 072412015000007, determinó la obligación tributaria por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2009 a cargo de la sociedad de la cual era socia la actora, acto que se ordenó notificar por correo a la demandante y a otro socio, en calidad de deudores solidarios, en la última dirección registrada en el RUT conforme el artículo 565 del ET. Mediante certificación de devolución, del 01 de marzo de 2015, la compañía de correo dio constancia de que, tras haber intentado entregar por correo la copia del acto a la dirección informada por la demandante en el RUT, este fue devuelto por la causal «*cambio de domicilio*», por lo que el 10 de marzo de 2015 la demandada surtió la notificación mediante aviso publicado en su portal web, pero no se observa constancia dentro del plenario de que también publicó el aviso en un lugar visible al público en la entidad. Con relación a este último aspecto, el tribunal en audiencia de pruebas del 26 de julio de 2019, practicó el testimonio de un funcionario de la demandada, del cual se destaca la afirmación de que la parte resolutive de la liquidación oficial de aforo también había sido publicada en la cartelera de la entidad, en los términos del artículo 568 del ET y el reconocimiento de que no existía constancia de dicha publicación, a pesar de que lo habitual es imponer un sello que deje constancia de la publicación (índice 2).

5.3- Con base al recuento fáctico, la Sala advierte que, contrario a lo expuesto por la apelante, en el expediente no quedó acreditado que la liquidación oficial de aforo que sirviera de título ejecutivo fuese notificada con el lleno de requisitos previstos por el artículo 568 del ET, pues no hay evidencia objetiva de que el aviso se haya publicado en un lugar visible al público en la entidad. No es de recibo el argumento planteado por la demandada, según el cual la notificación por aviso se entendía surtida solamente con la publicación del aviso en el portal web de la entidad, puesto que, tal como se señaló con anterioridad, dicha publicación debe concurrir con la publicación de la parte resolutive del acto en un lugar visible al público de la entidad, para que se entienda surtido el mecanismo de notificación subsidiario so pena de que el acto no sea oponible. No prospera el cargo.



Radicado: 54001-23-33-000-2018-00105-01 (26736)
Demandante: Gloria Patricia Gallego Jaramillo

6- Las anteriores consideraciones son suficientes para confirmar la decisión apelada, sin perjuicio de lo cual se adicionará su parte resolutive para negar las demás pretensiones invocadas por la actora por no corresponder al restablecimiento automático del derecho tras la anulación de los actos demandados.

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Adicionar** el siguiente ordinal quinto a la parte resolutive de la sentencia apelada:

Quinto: negar las demás pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA