

**PAULA ANDREA GARCIA PINZON**

**VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE  
FISCALIZACIÓN, DETERMINACIÓN, DISCUSIÓN Y COBRO DE OBLIGACIONES  
TRIBUTARIAS- LÍNEA JURISPRUDENCIAL**

**(Tesis de Grado)**

**BOGOTA D.C., COLOMBIA**

**2020**

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA**

**FACULTAD DE DERECHO**

<b>Rector:</b>	<b>Dr. Juan Carlos Henao</b>
<b>Secretaria general:</b>	<b>Dra. Martha Hinstroza</b>
<b>Decana de la facultad de Derecho:</b>	<b>Dra. Adriana Zapata Giraldo</b>
<b>Director Departamento Derecho Fiscal:</b>	<b>Dra. Olga Lucia González Parra</b>
<b>Director de tesis:</b>	<b>Dr. Andrés Esteban Ordoñez Pérez</b>
<b>Presidente de la tesis:</b>	<b>Dr. César J. Sánchez</b>
<b>Jurados de tesis:</b>	<b>Dra. Ana Xiomaryz Caicedo Gómez</b> <b>Dr. Carlos Enrique Bernal Roa</b>

## DEDICATORIA

*A Dios*

Por brindarme fortaleza y estar presente en cada paso de mi vida.

*A mis padres Wilson y Andrea*

Por darme la vida, por haberme forjado como la persona que soy, por todo su sacrificio y esfuerzo, por apoyarme en todo momento y por su infinito amor

*A mi Hermana Carol Daniela*

Por ser mí mejor amiga, por motivarme, por apoyarme incondicionalmente, por su compañía, por sus consejos y por su infinito amor.

**TABLA DE CONTENIDO**

	<b>Pág.</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>vi</b>
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.....</b>	<b>1</b>
2.1 Sujetos de la obligación jurídica tributaria.....	4
2.1.1 Sujeto Activo .....	5
2.1.2 Sujeto pasivo.....	8
2.2 Obligados principales de la obligación jurídica tributaria .....	10
2.2.1 Contribuyentes.....	10
2.2.2 Sustitutos .....	13
2.3 Responsables de la obligación jurídica tributaria.....	14
2.3.1 Características.....	15
2.3.2 Tipos de responsabilidad .....	17
2.3.3 Deudores solidarios y subsidiarios .....	19
2.4 Aplicación e interpretación de la ley en cuanto a la vinculación de los sujetos de la relación jurídica tributaria, en particular los deudores solidarios en el procedimiento tributario.....	30

**CAPÍTULO 2**

<b>PRONUNCIAMIENTOS DEL CONSEJO DE ESTADO DURANTE LOS AÑOS 2003 A 2019 A CERCA DE LA VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN, DETERMINACIÓN, DISCUSIÓN Y COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS .....</b>	<b>36</b>
2.1 Legislación vigente y pronunciamientos constitucionales .....	40
2.2 Líneas jurisprudenciales del consejo de estado- sección cuarta.....	45
2.3 Hallazgos y aplicación actual de la materia en los pronunciamientos jurisprudenciales....	54
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>59</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>63</b>

## INTRODUCCIÓN

El poder impositivo del estado se concreta por medio de la creación de las relaciones jurídicas tributarias y en la creación y aplicación del procedimiento tributario. La primera tiene por objeto determinar con el hecho generador o Hecho Imponible la obligación tributaria, incluyendo a los sujetos que hacen parte de la misma, mientras que el segundo tiene como propósito dotar de un marco jurídico de acción, por medio del cual se logra la satisfacción del pago del tributo por parte de los obligados. No obstante, a lo anterior, dada la existencia de varios tipos o clases de sujetos obligados, encontramos que el procedimiento tributario se realiza de forma diferente al deudor solidario respecto al obligado principal.

Debido a lo anterior, este trabajo de grado propone el estudio del procedimiento tributario con referencia a la vinculación del deudor solidario en el proceso administrativo de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias, por medio del análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado proferida entre los años 2003 a 2019, relacionada con el tema en cuestión, teniendo en cuenta los pronunciamientos de la Corte Constitucional, de forma que se puedan identificar y evaluar las líneas jurisprudenciales que desarrollan el tema; respecto a la delimitación cronológica, se establece como punto de partida el año 2003, puesto que, desde la Sentencia C-1201 del 2003 se establece un cambio importante en la interpretación del artículo 828-1 del Estatuto tributario.

Para tal fin, se parte de la siguiente pregunta clave ¿Debe vincularse al deudor solidario de manera directa al proceso de fiscalización, determinación y discusión de una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo directo?

En razón de lo expuesto, se analizará el procedimiento tributario de manera general y específica, en cada una de sus etapas ahondando en las posibles problemáticas que puede comprender la no vinculación del deudor solidario hasta la notificación del mandamiento de pago, teniendo en cuenta el vacío normativo que se encuentra en el Estatuto Tributario.

Con el propósito de abordar el estudio, en primer lugar se examinarán los sujetos de la obligación tributaria, teniendo en cuenta sus elementos, para que, en segundo lugar, se precise el rol que cumple cada uno de ellos dentro del proceso tributario, el momento de su vinculación y establecer qué acciones pueden emplear en su defensa; con lo anterior, en tercer lugar, se analizará el accionar de la administración frente al vacío normativo que se encuentra en el Estatuto Tributario a cerca de la vinculación del deudor solidario.

En una segunda parte del documento, se estudiará la legislación vigente y la postura de la Corte Constitucional, luego de ello se elaborará una línea jurisprudencial por medio de la cual se observará la histórica posición del Consejo de Estado acerca del tema en cuestión, con el fin de identificar lo que actualmente se está aplicando, sus efectos y evaluar sus consecuencias.

Finalmente, a modo de conclusión, se pretende verificar las líneas jurisprudenciales en la materia y evaluar si el método de vinculación del deudor solidario es adecuado y se ajusta a la normatividad constitucional, de forma que no vulnere los derechos fundamentales de los sujetos afectados al procedimiento tributario.

## **CAPÍTULO 1**

### **RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA**

La obligación es un vínculo jurídico sancionado por el Derecho, que une a dos personas (sujeto activo- acreedor y sujeto pasivo- deudor), determinadas en razón de características propias, siendo el objeto de la relación jurídica la prestación que espera ser cumplida, so pena de constreñimiento para el cumplimiento de la misma o en su equivalente pecuniario (Hinestrosa, 2007); Así pues la obligación tributaria es aquella que surge como consecuencia del cumplimiento de unos presupuestos determinados en la ley por el sujeto pasivo y tiene por objeto el pago del tributo a sujeto activo.

La relación jurídica tributaria es un conjunto de diversas obligaciones de carácter sustancial y formal, además es la forma por medio de la cual se concreta el poder de imposición del Estado frente al contribuyente, por esto su naturaleza jurídica es compleja y heterogénea (Marín Elizalde, Los sujetos de la obligación tributaria, 2007).

Si bien el objeto principal de la relación jurídico-tributaria es el pago del tributo y la determinación del hecho generador, también comprende distintas obligaciones de carácter formal determinadas en la ley, por la autoridad competente de acuerdo con el principio constitucional de reserva de ley; actuaciones que principalmente son de carácter procedimental y contribuyen para que se lleve a cabo la efectiva determinación, existencia, cuantificación y pago de la obligación. En atención a lo anterior, el Dr. Mauricio Marín Elizalde coloca de presente la Sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional, donde se precisa la importancia de los deberes formales de la siguiente manera:



“Tradicionalmente el interés de la doctrina tributaria y de la hacienda pública se había volcado en la obligación tributaria material y en la justificación de su cuantía, su evaluación y la forma de configurarla, relegando a un segundo plano la significativa importancia de los deberes formales en la tributación. Tal actitud obedeció al carácter accesorio que se les atribuía, por considerar que existían sólo porque eran necesarios para dar cumplimiento a lo fundamental que era el pago del tributo, desconociendo el papel trascendental que cumplen en materia fiscal en tanto y en cuanto satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas. Inclusive, al entender dichos deberes formales como simples obligaciones accesorias impuestas de manera coactiva al igual que el tributo, se esperaba un acatamiento pasivo de los mismos por parte de los contribuyentes a quienes se les considera como sus exclusivos destinatarios”.  
(Sentencia C-733, 2003)

La relación jurídica formal pretende a través de deberes formales, a cargo de los administrados, determinar la existencia y cuantificación de la obligación fiscal, si bien no tienen un valor pecuniario si son indispensables para el adecuado desarrollo del procedimiento tributario.

Por otro lado, la finalidad de la relación jurídica sustancial es determinar la subjetividad en materia fiscal, es decir el sujeto activo, el sujeto pasivo y la prestación de dar, para que nazca el vínculo de carácter obligacional.

El nacimiento de la mayoría de obligaciones tributarias y con ello de las relaciones jurídicas tributarias, resultan gracias a la teoría del hecho generador definido por el Dr. Mauricio Martín Elizalde como:

“La obligación tributaria sustancial o material nace de la realización del hecho generador, que es el presupuesto abstracto fijado por la ley para configurar cada tributo; es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo.” (Marín Elizalde, 2007)

De acuerdo a lo anterior, al ser el hecho generador el presupuesto para el nacimiento de las obligaciones tributarias debe comprender dos aspectos: uno objetivo y otro subjetivo, el primero enmarca aspectos materiales, espaciales, temporales y cuantitativos, mientras que el segundo contiene aspectos subjetivos siendo necesario determinar tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo; así pues, cuando ocurre el supuesto de hecho jurídico dispuesto en la ley surge un vínculo de carácter personal con los sujetos, creando para si una obligación jurídica tributaria (Valdes Acosta, 2001). Sin embargo, hay supuestos donde la teoría del hecho generador no siempre determina el nacimiento de la obligación jurídica tributaria, ya sea porque la causa o el supuesto factico se encuentran en otra norma diferente (Marín Elizalde, Los sujetos de la obligacion tributaria, 2007)

La relación jurídica tributaria sustancial tiene importancia teórica y práctica, puesto que gracias a esta se determina al acreedor quién tiene la calidad de recibir la prestación y al deudor

tributario quien tiene la obligación jurídica de realizarla, por consiguiente el propósito de este capítulo en primer lugar es estudiar los sujetos de la obligación tributaria, teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones, para que, en segundo lugar, se precise el rol que cumple cada uno de ellos dentro del proceso tributario, el momento de su vinculación y establecer qué acciones pueden emplear en su defensa; con lo anterior, en tercer lugar, se analizara el accionar de la Administración frente al vacío normativo que se encuentra en el Estatuto tributario a cerca de la vinculación del deudor solidario.

## **2.1 Sujetos de la obligación jurídica tributaria**

Los sujetos que comprende la obligación jurídica tributaria no son diferentes a los sujetos de una obligación jurídica en general, estos son el sujeto activo y el sujeto pasivo, los titulares del crédito y débito (Marín Elizalde, 2007).

Por su parte, los Doctores Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango al hacer referencia a la relación jurídico-tributaria y a los sujetos que comprende la misma indican:

“Existe solo una relación tributaria en la cual de un lado está la Administración, en el ejercicio de la soberanía fiscal (entendida como poder tributario), y del otro lado un sujeto y a menudo una pluralidad de sujetos a los cuales les corresponde una pluralidad de obligaciones, algunas de hacer, otras de no hacer, o de sufrir dar o prestar por lo cual, la relación jurídico- tributaria sería una relación compleja, parecida a la relación del derecho procesal” (Marín Elizalde & Castro Arango , 2015)

Conforme a lo anterior, la obligación tributaria es calificada como un vínculo de carácter personal, por lo que es imperante realizar una efectiva determinación de los sujetos vinculados en la misma a través de la relación jurídica tributaria sustancial, para poder obtener el adecuado pago del tributo.

La determinación de la subjetividad tributaria está dispuesta en la ley, en ella se precisan los sujetos activos y pasivos sus obligaciones y derechos, no obstante, se encuentran vacíos en la ley, principalmente en cuanto a los sujetos pasivos, causando dificultades en el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro de obligaciones tributarias.

### **2.1.1 Sujeto Activo**

Se halla en cabeza de la Administración, diferentes poderes por medio de los cuales se cumplen los fines asignados por la Constitución Política, por consiguiente, en materia de Derecho fiscal hay dos grandes poderes, el primero es el poder tributario y el segundo el poder fiscal, al hacer referencia al primero el Doctor Roberto Insignares Gómez lo define como:

“La facultad normativa de crear o establecer tributos, caracterizada por ser una actuación genérica, abstracta, indisponible, irrenunciable e imprescriptible que no se extingue con su ejercicio y recae en el Congreso de la República, las asambleas departamentales y concejos municipales o distritales en su jurisdicción.” (Insignares Gómez, 2007, pp. 56-84)

De acuerdo con lo anterior, el poder tributario del Estado se materializa en la potestad de creación del tributo y con ello del hecho generador, que como se ha dicho anteriormente es aquel que contiene los presupuestos para la determinación de la obligación tributaria, igualmente va de la mano con el poder legislativo.

Por otro lado, frente al poder fiscal el Doctor Roberto Insignares Gómez indica:

“Conjunto de facultades normativas, aplicativas o de gestión de disposición que hace posible la ordenación de un sistema de ingresos y de gastos que permiten la atención de los fines cuyo cumplimiento se ha asignado al Estado en la Constitución Política.”  
(Insignares Gómez, 2007, pp. 56-84)

Según se ha citado, el ejercicio del poder fiscal por parte de la Administración se realiza a través de diferentes medios que se halla en su cabeza, entre ellos se encuentran: el poder de gestión y el poder de disposición; por un lado, el de gestión que hace referencia a las facultades administrativas otorgadas a ciertos órganos del ejecutivo para tramitar el sistema de ingresos y de gastos, y por el otro, el de disposición que alude a la potestad de la Administración para apropiarse y gestionar los recursos obtenidos gracias al pago de los tributos (Marín Elizalde, Los sujetos de la obligación tributaria, 2007)

El sujeto activo de la obligación jurídica tributaria no es quien detenta el poder tributario, sino quien es el acreedor del tributo, es de carácter público y hace parte de la relación jurídica creada por ley, el Doctor Mauricio Marín Elizalde afirma:

“El sujeto activo de la potestad tributaria es el ente público que posea las potestades administrativas de aplicar normas y procedimientos que impliquen la titularidad de las obligaciones y deberes tributarias, en tal sentido puede ejercer actividades tales como la gestión inspección, liquidación oficial recaudo cobro coactivo etc.” (Marín Elizalde, 2007)

Por lo anterior se afirma de manera general que el sujeto activo de la obligación tributaria es un ente público a quien le corresponde determinar la deuda y exigirla, se encuentra predeterminado en el hecho imponible al igual que el sujeto pasivo, sin embargo, no hay un deber correlativo en las obligaciones puesto que el sujeto pasivo debe soportar cargas mayores. (González Sánchez , 2001)

Hay variedad subjetiva por activa, por factores territoriales e institucionales, además del contenido o clase de la obligación tributaria, en general es la hacienda pública sin embargo se debe ver cada tributo en específico para determinar el acreedor de este, por ejemplo, en general los tributos nacionales el sujeto activo es la dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN. (Marín Elizalde, 2007)

El sujeto activo tributario está caracterizado principalmente por su titularidad, además de ser acreedor y tener el Derecho de crédito derivado de la obligación tributaria, igualmente le asiste el Derecho de exigir el cumplimiento como prestaciones accesorias.

### **2.1.2 Sujeto pasivo**

Las personas tienen derechos y obligaciones dispuestos en la ley, así pues, constitucionalmente se empieza a dibujar la figura del sujeto pasivo tributario con el Artículo 95 numeral 9, donde se establece que toda persona por el principio de justicia y equidad debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado. Al mismo tiempo el sujeto pasivo cumple un papel central en la relación jurídica tributaria, dado que con su determinación precisa la existencia, cuantificación y pago de la obligación sustancial.

El titular de la obligación jurídica tributaria es el sujeto pasivo, se encuentra determinado en la norma gracias al principio de reserva de ley tributario, establecido en el Artículo 338 de la Constitución Política, generalmente está determinado en el hecho generador, sin embargo, por el principio de eficiencia tributaria puede ser determinable por otro supuesto de hecho, pero siempre debe estar en la ley previamente. (Marín Elizalde & Castro Arango , 2015)

La aplicación del tributo tiene como finalidad el pago por parte del sujeto pasivo- deudor de la obligación tributaria, no obstante, existe una pluralidad de deberes de carácter formal establecidos en la ley, caracterizados por cumplir con papel fundamental en el aspecto procedimental, si bien no son reconocidos como principales tampoco tienen índole accesorio como lo ha dispuesto la doctrina, a causa de lo anterior no siguen la suerte de la obligación principal, sino por el contrario cooperan de manera integral y sistemática para el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial. (Marín Elizalde, 2007)

De acuerdo con el razonamiento que se ha venido indicando, el Estatuto Tributario en el artículo 571 precisa los sujetos pasivos obligados a cumplir los deberes formales establecidos en la ley o reglamentos frente a la Administración, en efecto, para el cabal cumplimiento de la obligación fiscal, no solo es necesario el pago del tributo, sino también el cumplimiento de los deberes formales.

La relación jurídica tributaria sustancial determina detalladamente el sujeto pasivo a comparación del sujeto activo y de la misma manera ocurre con el hecho generado, así pues, las vicisitudes se centran en el sujeto pasivo.

La Corte Constitucional en Sentencia C-115 de 2003, ha determinado una clasificación de los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la capacidad de pago del obligado de la siguiente manera:

“La Corte ha distinguido los sujetos pasivos “de iure” de los sujetos pasivos “de facto”.

A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen”

El obligado formal o sujeto pasivo in iure, es aquel que se encuentra determinado en la norma por el hecho impositivo para que pague el tributo, sin embargo, por falta de capacidad de pago o porque la norma lo determina así, se realiza el pago de la obligación por el obligado sustancial o de facto.



El estatuto tributario también establece una suerte de clasificación de los sujetos pasivos quienes tienen a cargo el cumplimiento de la obligación sustancial: contribuyente y responsable, para efectos de su determinación indica que el primero será aquel que determine el hecho generador, mientras que el segundo será quien establezca la ley, sin embargo, más adelante señala que no hay diferenciación entre los dos, por el contrario, son sinónimos.

## **2.2 Obligados principales de la obligación jurídica tributaria**

El obligado principal es aquel sujeto que se halla determinado principalmente, en el hecho generador o en norma distinta en casos especiales, sobre el cual recaen las cargas tributarias establecidas por la norma, como por ejemplo el cumplimiento de los deberes formales, el pago del tributo, de intereses, sanciones, etc.

Cuando se habla de obligado principal, se hace referencia al sujeto pasivo inicial o deudor principal que asume directa y formalmente la obligación jurídica tributaria, sin que lo anterior indique que puede ser asumida por otro sujeto; de igual modo, esta obligación que debe ser satisfecha por el deudor principal es ineludible, por el mismo carácter principal del sujeto, a menos que el ordenamiento jurídico establezca lo contrario. (Parlato, s.f)

### **2.2.1 Contribuyentes**

El contribuyente es toda aquella persona natural o jurídica, con o sin personificación a la cual la norma tributaria le imputa una situación jurídica, que se materializa con su titularidad o

con la realización hecho generador (Marín Elizalde, Los sujetos de la obligación tributaria, 2007), en otras palabras la relación jurídica sustancial y la obligación jurídico tributaria se concreta con la determinación del contribuyente, que obtiene tal calidad por el hecho generador. Los elementos objetivos y subjetivos que componen la relación jurídica tributaria se encuentran delimitados en la ley, en virtud de ellos se advierte la calidad de los deudores de la obligación fiscal, que son los contribuyentes y con ello las prestaciones que debe cumplir ya sean de dar, hacer o no hacer.

Por regla general todas las personas son contribuyentes, como lo indica la Sentencia C-009 del 2003 con ponencia del Dr. Eduardo Montealegre Lynett, Contribuyente y no contribuyente tienen obligaciones y deberes de hacer y no hacer como por ejemplo declarar, certificar lo retenido e informar lo que indique la Administración tributaria, sin embargo, lo que hace la diferenciación entre el uno y el otro es que el primero debe pagar el tributo, mientras el segundo no, porque así lo dispone la ley.

Si bien el contribuyente tiene a cargo la obligación de pago del tributo y es el deudor principal de la misma, no siempre es titular de capacidad económica, ya que la ley actualmente a la hora de determinar el contribuyente no solo tiene en cuenta su capacidad económica sino también otros aspectos, de este modo, para lograr la eficiencia se plantea la repercusión jurídica, el Doctor Mauricio Marín Elizalde en su texto, alude a ella de la siguiente manera:

“...debe indicarse que con el paso del tiempo las instituciones relativas al sujeto pasivo del derecho tributario han cambiado, y la ley determina en cada impuesto quienes serán

los sujetos pasivos de manera específica, no atendiendo directamente al sujeto que detenta la capacidad económica, sino a criterios de eficiencia del recaudo, entre otros aspectos. A pesar de ello y en aras de garantizar el principio de capacidad económica que se halla en casi todas las constituciones del mundo, se han estructurado unas formas de trasladar la carga económica a quien efectivamente posea tal capacidad económica, ese medio, es la repercusión jurídica.” (Marín Elizalde, 2007)

De acuerdo a lo anterior, la repercusión jurídica es una figura regulada en la ley o deducida por el hecho generador, dispuesta para impuestos directos y para contribuyentes sin capacidad de pago, por medio de la cual el contribuyente continua con su obligación, pero a su vez se resarce de la misma por medio de la devolución o compensación, que realiza un tercero con capacidad económica y ajeno al hecho imponible. (Marín Elizalde & Castro Arango , 2015)

El tercero con capacidad económica que asume el pago de la obligación tributaria, por la figura de la repercusión jurídica, no es el verdadero contribuyente, debido a que este solo responde por el pago del tributo y las demás cargas las debe seguir asumiendo el contribuyente, por ejemplo, los deberes formales, los intereses y las sanciones derivadas del no pago del tributo. A cerca del contribuyente el estatuto tributario afirma en su Artículo 2 y 792 lo siguiente: “*Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial*” de esta manera, se establece que el obligado como sujeto del tributo y de la obligación tributaria es el contribuyente quien está definido en la ley, es el titular del hecho imponible y el deudor principal.

En la misma línea el estatuto tributario igualmente advierte que contribuyentes y responsables son los mismos y por tanto son sinónimos, sin embargo, a diferencia del responsable, los contribuyentes asumen una obligación jurídica tributaria propia, debiendo soportar la carga del tributo el mismo sin la capacidad de transferirla a un tercero (Valdes Acosta, 2001)

### **2.2.2 Sustitutos**

Hacen parte de los sujetos pasivos u obligados principales los sustitutos, a los cuales les corresponde colocarse en el lugar del contribuyente en virtud de la ley, por consiguiente, debe satisfacer la obligación tributaria nacida pero no vencida. (Marín Elizalde, 2007) . Por su parte el autor italiano Andrea Parlato precisa la definición del sustituto de la siguiente manera:

“Quien en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones referidas a estos, y también a título de cuenta”  
(Parlato, s.f)

En el ordenamiento jurídico ni en el estatuto tributario se encuentran regulados los sustitutos, sin embargo, para su vinculación es indispensable un presupuesto de ley que lo determine, este presupuesto debe ser diferente al que precisa el hecho generador pues en virtud de este se determina el contribuyente.

El sustituto genera una desviación de imputación de la carga fiscal, ocupando con ello el lugar del contribuyente, a consecuencia de ello, se hace cargo de distintas obligaciones que estaban en cabeza del contribuyente, como la obligación material que implica el pago del tributo, el cumplimiento de los deberes formales determinados en la ley e incluso la intervención en el proceso tributario.

En cuanto al responsable y el sustituto, si bien ambos son centros de imputación tributaria y deben pagar el tributo que le correspondería al contribuyente, la diferencia se encuentra en que el sustituto es un obligado principal, que ocupa el lugar del contribuyente, y responde por una obligación nacida pero no vencida, mientras que el responsable es un obligado secundario, que no debe satisfacer todas las cargas del contribuyente, sino solo saldar el pago del tributo como garante de la obligación nacida pero ya vencida. (Parlato, s.f)

### **2.3 Responsables de la obligación jurídica tributaria**

Los responsables son aquellos sujetos a quienes les corresponde satisfacer la obligación jurídica tributaria sin ser propia, soportando una carga o deuda ajena junto con otros, con base en criterios legales y su capacidad contributiva, en otras palabras, por precepto legal es obligado a responder por la deuda de terceros, sin ser contribuyente ni deudor (Parlato, s.f). Al respecto Mauricio Marín Elizalde, sostiene: *“Los responsables son aquellos obligados a responder por una deuda tributaria del contribuyente, ya nacida vencida y no atendida por este a su vencimiento”* (Marín Elizalde, 2007), de la misma manera, el profesor Juan Rafael Arteaga Bravo afirma sobre los responsables:

“es la persona que, sin ser titular de la capacidad económica que la ley quiere gravar, es sin embargo designada por ella como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en sustitución completa del titular del hecho económico que, según el criterio del legislador, debe ser gravado. Por consiguiente, el sujeto económico y el sujeto jurídico son diferentes...” (Arteaga Bravo, 2000, p. 255)

De acuerdo con lo anterior, el responsable cumple una función de aseguramiento y garantía del pago (Marín Elizalde & Castro Arango , Los sujetos de la relacion juridico-tributaria, 2015), y del mismo modo se genera una suerte de desviación con la imputación del efecto jurídico a un sujeto diferente al contribuyente.

La figura de los responsables se asemeja a la fianza, puesto que asume la deuda tributaria por vía subsidiaria o solidaria a quien le incumbe directa y formalmente la obligación, por esta razón no es contribuyente pese a que el estatuto tributario los califique como semejantes. (Parlato, s.f)

### **2.3.1 Características**

Se determinan elementos caracterizadores fundamentales para identificar en qué casos se presenta la figura de los responsables en materia tributaria:

- a. La obligación de aseguramiento y garantía que asumen los responsables tiene como única fuente la ley, en virtud del principio de reserva de ley tributario, establecido en el

Artículo 338 de la Constitución Política, por tanto, el precepto normativo debe mencionar específicamente en qué casos aplica esta figura.

- b. El fenómeno de los responsables solo aplica en aquellos casos donde la deuda tributaria sea ajena, es decir, no se emplea cuando sea determinado como obligado principal a través de la relación jurídica tributaria sustancial y del hecho generador.
- c. Además de lo anterior, para el nacimiento de la responsabilidad es necesario la satisfacción de dos supuestos, el primero hace referencia al nacimiento de una obligación tributaria a cargo del deudor principal, por la realización del hecho impositivo o generador y, el segundo supuesto, un precepto normativo del cual derive obligación de asunción de la deuda por parte del responsable.
- d. Los responsables no suprimen o remplazan en la relación jurídica tributaria al deudor principal u originario, por el contrario, ambos quedan vinculados con el sujeto activo hasta que la deuda tributaria no sea satisfecha.
- e. La única prestación que debe el responsable es la de dar, es decir, realizar el pago de la deuda tributaria, ya que los deberes formales quedan en cabeza del obligado principal.
- f. Por lo anterior, el responsable solo debe garantizar la satisfacción de la deuda tributaria principal, dejando a un lado otro tipo de obligaciones como son los intereses y las sanciones. (Marín Elizalde & Castro Arango , Los sujetos de la relacion juridico-tributaria, 2015) (Giraldo Castrillon , 2016)

### 2.3.2 Tipos de responsabilidad

Generalmente al hablar de los tipos de responsabilidad solo se hace referencia a la solidaria o subsidiaria, sin embargo, la doctrina ha creado una clasificación teniendo en cuenta distintos criterios, en atención a ello, Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango lo catalogan así:

- a. *“Según la naturaleza del presupuesto de hecho:* Este primer tipo de clasificación de los tipos de responsabilidad, hace referencia a la licitud por la cual nace la obligación tributaria, así pues, se clasifican en responsabilidad originada por acto o causa ilícita y responsabilidad originada por acto o causa lícita.
- b. *Según su posición frente al acreedor:* Esta clasificación es la más frecuente al hablar de los tipos de responsabilidad, pues hace referencia a los sujetos que deben asumir el pago de la obligación tributaria y la forma en la que se satisface, así pues, esta puede ser subsidiaria o solidaria.

Esta clasificación es indispensable a la hora de determinar el procedimiento bajo el cual se va actuar, para el cobro de la obligación jurídico tributaria, puesto que, si estamos en el caso de responsabilidad solidaria, el sujeto activo puede buscar el pago del tributo por parte del responsable una vez haya vencido el término de pago voluntario, de forma conjunta con el deudor principal; mientras que en el caso de la responsabilidad subsidiaria, la Administración puede buscar el pago del responsable una vez determine que el patrimonio del deudor principal y de los responsables solidarios no es suficiente para cumplir con la obligación tributaria.



Quien tiene la facultad de determinar si la responsabilidad es de tipo solidario o subsidiario es el legislador, a través del estatuto tributario u otras normas; sin embargo, al indagar en qué casos aplica una y otra el ordenamiento jurídico no es claro, ni aplica el procedimiento de la manera en que fue esbozado anteriormente, por lo que se crea inseguridad jurídica en cuanto a la aplicación de este tipo de responsabilidad.

- c. *Según el alcance de la responsabilidad*: La última clasificación hace referencia al alcance de las obligaciones jurídicas tributarias, que deben ser cubiertas por el responsable, así pues, el responsable puede hacerse cargo de la obligación material del pago del tributo, de los intereses o de las sanciones.

Doctrinalmente se ha establecido que el responsable originalmente solo debe asumir el pago de la obligación tributaria y las demás cargas deben quedar en cabeza del contribuyente, para no suprimir el sentido de la relación jurídico-tributaria, no obstante, en algunos casos se ha determinado que el responsable debe satisfacer deberes formales, además del pago de intereses y sanciones.

Al hacer referencia al alcance de la responsabilidad también se puede diferenciar si esta es limitada o ilimitada, si el cobro puede hacerse a uno solo de los responsables o si es necesario el pago de cada uno de los responsables en la misma fracción, lo cual se puede determinar con ayuda de la segunda clasificación.

(Marín Elizalde & Castro Arango , 2015, pp. 346-394)

### **2.3.3 Deudores solidarios y subsidiarios**

Los deudores solidarios o subsidiarios están vinculados con la figura del responsable, puesto que, son todos aquellos sujetos que, por determinación legal, asumen la satisfacción o cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, que le corresponden al contribuyente en primer lugar.

El deudor subsidiario puede verse obligado a responder por una obligación tributaria ajena, siempre que, la ley lo determine así, sin embargo, esta determinación legal no se realiza a través del hecho generador, sino a partir de otro presupuesto normativo; sin que medie la voluntad de las partes, con relación a lo anterior la Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales DIAN, emitió concepto donde afirma:

“la responsabilidad subsidiaria como su nombre lo indica, aunque esté previamente determinada en la ley, solo opera de manera residual, al cumplimiento de una condición, que es la de que el deudor principal no pague. En el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, Quinta Edición, Ediciones Santillana, se define la responsabilidad subsidiaria como: “La escalonada, de modo tal que la insolvencia o incumplimiento de una persona o de una clase de responsables, determina la posibilidad de dirigirse contra otra, a fin de exigir la responsabilidad que no ha resultado factible satisfacer en todo o en parte por los principales obligados. “Significa lo anterior, que no puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino cuando esté

demostrado en la actuación, que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida” (DIAN, 2003)

La Administración puede hacer exigible la obligación tributaria al deudor subsidiario en todo o en parte, cuando el proceso de cobro ha llegado a su culminación y no se ha logrado el cumplimiento total o parcial de la obligación jurídica tributaria, puesto que, el patrimonio del deudor principal ni sus deudores solidarios ha sido suficiente para satisfacerlo.

En atención a lo anterior, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se ha pronunciado respecto a la responsabilidad solidaria de la siguiente manera:

“La subsidiaria, en cambio, aunque esté previamente determinada en la ley, sólo opera de manera residual al cumplimiento de una condición, que es la que el deudor principal no pague; de forma tal que no puede iniciarse proceso de cobro coactivo contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado en la actuación que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida" (Sentencia 17103, 2009)

Ahora, respecto al pronunciamiento jurisprudencial se entiende que, es carga de la Administración la comprobación de la finalización de proceso de cobro coactivo, debido a que, no se ha logrado el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor principal ni de los deudores solidarios.

Los rasgos básicos y características principales de la responsabilidad subsidiaria son: (i) la determinación legal, si bien el Estatuto Tributario esboza de manera general la aplicación y sobre que recae esta responsabilidad, hay normatividad específica diferente al hecho generador que lo indica; (ii) la vinculación del deudor subsidiario solo es posible una vez ha culminado el proceso de cobro coactivo contra los deudores principales y subsidiarios sin obtener el pago del tributo; (iii) el deudor subsidiario tiene la obligación de pagar las sanciones impuestas al deudor principal por incumplimiento de los deberes legales; y (iv) puede hacer uso del beneficio de excusión, cuando prevea que el deudor solidario y/o los deudores subsidiarios posean el patrimonio suficiente para que le sea exigida la obligación, o la Administración no haya finalizado el proceso de cobro coactivo (Marín Elizalde & Castro Arango , Los sujetos de la relacion juridico- tributaria, 2015).

La determinación legal de los deudores y/o responsables subsidiarios se encuentra regulada en el Estatuto Tributario:

“ARTICULO 798. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.” (Estatuto Tributario, 2019)

Así pues, teniendo en cuenta lo anterior se deduce que, los deudores subsidiarios pueden ser todos aquellos terceros que determine la norma, obligados a cumplir determinados deberes formales junto con los deudores principales, en consecuencia, si ignoran el cumplimiento de la

obligación tributaria formal responden subsidiariamente por las sanciones impuestas al deudor principal por tal omisión.

La normatividad indica que deben satisfacer las obligaciones jurídico-materiales y formales los sujetos pasivos principales, no obstante, también se determinan excepciones a ello, así pues, el Estatuto Tributario regula en su Artículo 572<sup>1</sup> los casos donde un sujeto diferente al deudor original debe asumir deberes formales, y en el artículo 572-1<sup>2</sup> los sujetos que pueden

---

<sup>1</sup> “ARTICULO 572. REPRESENTANTES QUE DEBEN CUMPLIR DEBERES FORMALES. Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

- a. Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto debe liquidarse directamente a los menores;
- b. Los tutores y curadores por los incapaces a quienes representan;
- c. Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.
- d. Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente;
- e. Los administradores privados o judiciales, por las comunidades que administran; a falta de aquellos, los comuneros que hayan tomado parte en la administración de los bienes comunes;
- f. Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales;
- g. Los liquidadores por las sociedades en liquidación y los síndicos por las personas declaradas en quiebra o en concurso de acreedores, y
- h. Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto de sus representados, en los casos en que sean apoderados de éstos para presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributarios.
- i. Representantes legales o apoderados de las sociedades o empresas receptoras de inversión extranjera, por las sociedades inversionistas.

PARÁGRAFO: Para efectos del literal d), se presumirá que todo heredero que acepte la herencia tiene la facultad de administración de bienes, sin necesidad de disposición especial que lo autorice.

Cuando no se haya iniciado el proceso de sucesión ante notaría o juzgado, los herederos, de común acuerdo, podrán nombrar un representante de la sucesión mediante documento autenticado ante notario o autoridad competente, en el cual manifiesten bajo la gravedad de juramento que el nombramiento es autorizado por los herederos conocidos.

De existir un único heredero, este deberá suscribir un documento debidamente autenticado ante notario o autoridad competente a través del cual manifieste que ostenta dicha condición.

Tratándose de menores o incapaces, el documento mencionado se suscribirá por los representantes o apoderados debidamente acreditados.”

<sup>2</sup> “ARTICULO 572-1. APODERADOS GENERALES Y MANDATARIOS ESPECIALES: Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados.

Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la firma del revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella.

Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente.

llegar a ser deudores subsidiarios; en todo caso se reitera la responsabilidad subsidiaria por la omisión en el cumplimiento de los deberes formales de la siguiente manera:

“ARTICULO 573. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.”

De acuerdo con lo anterior, se concluye que los representantes y administradores deben asumir las sanciones impuestas al deudor principal, derivadas del no cumplimiento de los deberes formales impuestos en la ley, una vez se dé por terminado el proceso de cobro coactivo por parte de la Administración, sin la satisfacción de tal obligación ya sea porque el patrimonio es insuficiente o no hay forma de perseguirlo.

Por su parte, los doctores Aleksan Oundjian Barros y Ana María Angulo Jiménez al hacer referencia a la responsabilidad solidaria, afirman lo siguiente:

“Es preciso reiterar que por medio de la responsabilidad solidaria se le atribuye el pago de la obligación principal a una persona distinta del sujeto pasivo principal que realizó el hecho generador del tributo. Esta atribución debe ser legal, es decir, debe estar expresamente prevista por la ley. Como dice De la Garza en la obra citada, si la ley nada

---

Los poderes otorgados para actuar ante la administración tributaria deberán cumplir con las formalidades y requisitos previstos en la legislación colombiana.”

dijera al respecto, no se podría desprender de la simple interpretación de la normativa la figura de la responsabilidad por deuda ajena.” (Barros, s.f, p. 233)

Conforme a lo anterior, encontramos al deudor solidario, responsable de las obligaciones jurídico materiales nacidas y ya vencidas de un deudor principal, en virtud de la ley, haciéndose cargo de esta manera de una obligación ajena por el pago del tributo y de los intereses que hayan sido causados, pero no de las sanciones por el principio de responsabilidad de las penas<sup>3</sup>

Ahora, es necesario colocar de presente que, si bien en materia tributaria se habla de obligación solidaria y responsabilidad solidaria, no son lo mismo, puesto que al hacer referencia a la primera se entiende que hay una pluralidad de sujetos pasivos vinculados en virtud del hecho generador, en la relación jurídica tributaria, siendo estos forzados a satisfacer de manera conjunta la obligación; mientras que la segunda, nace la obligación tributaria por la materialización del hecho generador en uno o varios sujetos, pero por ministerio de la ley se ordena la vinculación de responsables externos, con el fin de aseguramiento y garantía de una obligación ajena en caso de no ser satisfecha por los deudores principales.

En atención a varios criterios, las características fundamentales de la responsabilidad solidaria son: (i) los deudores, casos, y criterios de la responsabilidad solidaria se determinan a través de la ley, la voluntad de las partes en materia tributaria no se superpone a la normatividad,

---

<sup>3</sup> En relación al principio de responsabilidad de las penas, el profesor Diego Gonzales Ortiz ha señalado que “La extensión de la responsabilidad tributaria a la sanción es contraria al principio de personalidad de la pena, incluso si se entendiera que la responsabilidad por infracción tiene naturaleza sancionadora, no porque se esté obligando al cumplimiento de la sanción a un sujeto ajeno al hecho tipificado como infracción, sino porque supone admitir el cumplimiento por parte de un tercero de la sanción impuesta al sujeto infractor.” González Ortiz, D. (2010). La responsabilidad por infracción y el principio de personalidad de la pena: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009.

en virtud del principio de reserva de ley; (ii) la solidaridad en materia tributaria no se presume, al igual que en material civil y en contraposición a la comercial, siempre debe estar fijada legalmente; (iii) la responsabilidad solidaria, puede ser *in solidum*, es decir, la Administración tiene la potestad de obligar a la totalidad del pago a un solo deudor o mancomunada, así pues, los deudores responden por partes iguales, o según su participación (Marín Elizalde & Castro Arango , Los sujetos de la relacion juridico- tributaria, 2015); (iv) el sujeto activo de la obligación jurídico tributario puede hacer uso de la responsabilidad solidaria, desde el momento que se hace exigible y sin que sea necesario que el proceso tributario de cobro coactivo se dé por terminado; (v) por consiguiente, el deudor solidario no puede hacer uso del beneficio de excusión y (vi) solo puede hacerse exigible al deudor solidario el pago del tributo e intereses, pero no sanción por el principio de personalidad de la pena (Giraldo Castrillon , 2016).

Doctrinalmente se ha creado una suerte de clasificación, en cuanto a la responsabilidad solidaria, así pues, se hace referencia a la responsabilidad solidaria dependiente sucesiva y a la responsabilidad dependiente subsidiaria, la primera alude aquella situación donde si bien hay pluralidad de deudores principales, en virtud de la ley se determinan adicionalmente deudores solidarios, para garantizar y asegurar el pago de la obligación; mientras que la segunda se manifiesta cuando la Administración agota el procedimiento de cobro coactivo y no logra hacer exigible la obligación contra el deudor principal, por lo que vincula a los deudores solidarios para que se haga responsables de ella. (Giraldo Castrillon , 2016)

Respecto a la responsabilidad solidaria la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se ha pronunciado de la siguiente manera



*“Es procedente precisar que la Responsabilidad Solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque en materia fiscal ésta se encuentra limitada por el monto de los aportes, de modo que, para cada uno de los responsables, principal o solidario, se hace exigible al tiempo la obligación sustancial y con ello nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.”* (Radicado 25000-23-27-000-2004-90729-01 (17103) , 2009)

En virtud de lo anterior, el pronunciamiento deja claro que la responsabilidad de los deudores solidarios, originada por la determinación legal es conjunta con el deudor principal, además de encontrarse limitada, por la exigibilidad del pago del tributo y el monto de los aportes si es que se está hablando de una sociedad.

La responsabilidad solidaria encuentra principalmente su fundamentación legal, en los Artículos 793<sup>4</sup> y 794<sup>5</sup> del Estatuto tributario, donde se señalan diversos casos de responsables,

---

<sup>4</sup> ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

- a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;
- b. Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente.
- c. La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;
- d. Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta;
- e. Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica.
- f. Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.
- g) Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria.
- h) Quienes custodien, administren o de cualquier manera gestionen activos en fondos o vehículos utilizados por sus partícipes con propósitos de evasión o abuso, con conocimiento de operación u operaciones constitutivas de abuso en materia tributaria.

PARÁGRAFO 1o. En todos los casos de solidaridad previstos en este Estatuto, la Administración deberá notificar sus actuaciones a los deudores solidarios, en aras de que ejerzan su derecho de defensa.

PARÁGRAFO 2o. Los auxiliares de la justicia que actúan como liquidadores o interventores en la liquidación judicial de procesos concursales, de intervención por captación ilegal y en los casos en que de acuerdo con la ley deban ser designados por la Superintendencia de Sociedades, solo responden de manera subsidiaria por el

sin embargo, se realiza una desafortunada clasificación, ya que no solo se hace referencia a la responsabilidad solidaria, sino también a la figura de los sucesores. Conforme a lo anterior y teniendo en cuenta la demás normatividad, los principales casos de responsabilidad solidaria son:

- a) Agentes de retención: El Estatuto Tributario en el Artículo 370 establece *“los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente. Así pues, cuando un agente omita el cumplimiento de los deberes dispuestos normativamente, este obligado a responder con su propio patrimonio por el monto dejado de retener o percibir, sin perjuicio del Derecho de reembolso en contra de contribuyente, no obstante, las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de los deberes inherentes a su cargo, solo deben ser asumidos por el mismo.*

Si bien el único responsable es el agente retenedor, los Artículos 371<sup>6</sup> y 372<sup>7</sup> del Estatuto Tributario, determinan algunos casos donde se prevé, la existencia de responsabilidad

incumplimiento de las obligaciones formales que se deriven de las obligaciones sustanciales que se originen con posterioridad a su posesión.

<sup>5</sup> ARTICULO 794. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD. En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.

PARAGRAFO. En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo, sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.

<sup>6</sup> “ARTICULO 371. CASOS DE SOLIDARIDAD EN LAS SANCIONES POR RETENCIÓN. Para el pago de las sanciones pecuniarias correspondientes, establécese la siguiente responsabilidad solidaria:

- a. Entre la persona natural encargada de hacer las retenciones y la persona jurídica que tenga legalmente el carácter de retenedor;
- b. Entre la persona natural encargada de hacer la retención y el dueño de la empresa si ésta carece de personería jurídica;
- c. Entre la persona natural encargada de hacer la retención y quienes constituyan la sociedad de hecho o formen parte de una comunidad organizada.”

solidaria, por sanciones de carácter pecuniario impuestas y el monto dejado de percibir o retener.

- b) Socios de sociedades disueltas y liquidadas: De forma conjunta el contribuyente y los socios de las sociedades disueltas y liquidadas, responden solidariamente, hasta el monto de lo percibido en la liquidación de la sociedad, por el pago de la obligación material y los intereses de acuerdo al artículo 793 literal b) del Estatuto Tributario, sin embargo, por el principio de solidaridad se establece en el artículo 794 del Estatuto Tributario, que los socios deben responder de manera solidaria por los impuestos de la sociedad a prorrata según los aportes de participación, salvo las excepciones dispuestas en el inciso segundo del mismo artículo, donde se mencionan los accionistas de la sociedad anónima y las que se asimilen a la misma.
- c) La sociedad absorbente: El literal c) del artículo 793 del Estatuto Tributario, establece responsabilidad solidaria de la sociedad absorbente, por las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la sociedad absorbida.
- d) Las sociedades subordinadas: hay responsabilidad solidaria de las sociedades subordinadas junto con la matriz domiciliada en el exterior, por las obligaciones tributarias de la misma, según lo determinado en el artículo 793 del Estatuto Tributario literal d).

---

<sup>7</sup> “ARTICULO 372. SOLIDARIDAD DE LOS VINCULADOS ECONOMICOS POR RETENCIÓN. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido salvo en los casos siguientes, en los cuales habrá responsabilidad solidaria:

a) Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente. Para este efecto, existe tal vinculación entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o copartícipes. En los demás casos, cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad;

b) Cuando el contribuyente no presente a la administración el respectivo comprobante dentro del término indicado al efecto, excepto en los casos en que el agente de retención haya demorado su entrega-“

- e) Los asociados o coparticipes: el literal e) del artículo 793, establece responsabilidad solidaria de los socios o coparticipes por las obligaciones tributarias derivadas de un ente colectivo sin personalidad jurídica o de las sociedades de hecho.
- f) Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor: si bien se ha determinado que la responsabilidad solidaria, solo es aplicable en virtud de la ley, el artículo 793 en el literal f) del Estatuto Tributario, permite la determinación de deudores solidarios en garantía y aseguramiento de la obligación tributaria, por medio de acuerdos o compromisos derivados de la voluntad de las partes.
- g) Entidades no contribuyentes que sirva de elemento para la evasión: el artículo 795 del Estatuto Tributario estipula que se responderá solidariamente por los impuestos omitidos, así como las sanciones derivadas de ello, aquella entidad no contribuyente sobre el impuesto de renta o exenta del mismo, que sirva como elemento de evasión tributaria de tercero, así como también el representante legal y los miembros de la junta o el consejo directivo.
- h) Entidades públicas: cuando el representante legal no realice la consignación oportuna del impuesto de ventas de la entidad pública, este debe responder de manera solidaria con la entidad por el impuesto y las sanciones derivadas del mismo, en virtud del artículo 796 del Estatuto Tributario.
- i) Beneficiarios de un título valor: en el artículo 797 del Estatuto Tributario, se prevé responsabilidad solidaria, por el pago de los impuestos derivados de los ingresos, por parte de las personas que aparezcan como beneficiarios de un título valor y si alguna de estas fuera una sociedad de hecho, responderán los socios o participes de la misma. En

este caso de responsabilidad solidaria, si uno de los deudores solidarios realiza el pago de la obligación tributaria, no podrá solicitar el reembolso por parte de los demás deudores.

- j) Entidades financieras: se establece en el párrafo tercero del artículo 839-1 del Estatuto Tributario, responsabilidad solidaria de las entidades bancarias y crediticias junto con el contribuyente, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando los primeros no realicen de manera oportuna las obligaciones derivadas del embargo.
- k) Representantes y liquidadores: el artículo 847 del Estatuto Tributario, indica que serán responsables solidariamente con la sociedad por las deudas no satisfechas, primero el representante legal cuando no realice el aviso oportuno del ingreso de la sociedad en las causales de disolución, en el término fijado en la ley; y segundo el liquidador cuando omita la prelación de créditos fiscales. (Cermeño, De Bedout, García , & Clopatofsky, 2016)

#### **2.4 Aplicación e interpretación de la ley en cuanto a la vinculación de los sujetos de la relación jurídica tributaria, en particular los deudores solidarios en el procedimiento tributario.**

El procedimiento tributario guía el ejercicio de la función pública, por lo que se encuentra predeterminado y regulado en la norma jurídica, en virtud de los principios de legalidad en materia tributaria y de competencia, contemplados en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política, con el fin de brindar seguridad jurídica a los administrados y evitar posibles abusos por parte del estado.

Los fines del procedimiento son diversos, sin embargo, entre los principales se encuentra concretar los aspectos formales y materiales del recaudo, así como también proporcionar garantía a los sujetos que intervienen en el proceso, en cuando a sus derechos y deberes. (Piza, 2007)

Los sujetos que intervienen en el proceso tributario son generalmente la Administración y los obligados principales de la obligación tributaria, debiendo aquellos cumplir diversos deberes formales para que se genere el efectivo recaudo de los tributos.

La estructura del procedimiento tributario se articula de tal manera que establece una serie de actividades y procedimientos distintos, dependiendo de los sujetos involucrados y el tributo que se hará efectivo, de esta manera es indispensable para el debido cumplimiento de la obligación jurídica tributaria, la adecuada ejecución del procedimiento. (Piza, 2007)

De acuerdo con lo anterior, si bien se determinan diversas clases de procedimientos el Estatuto Tributario establece un procedimiento general para los tributos de índole nacional, que puede ser aplicado a los impuestos territoriales, si es que no se establece un proceso específico.

El procedimiento tributario goza de distintas etapas, dirigidas a alcanzar un pronunciamiento de la autoridad administrativa y el cumplimiento de la obligación tributaria material.

En concordancia con lo anterior, la primera etapa se encuentra determinada por la liquidación del tributo, así pues, esta puede estar a cargo de alguno de los sujetos pasivos, como

ocurre con el impuesto de renta e impuesto de valor agregado IVA,; o puede estar a cargo del sujeto activo, como ocurre con algunas tasas y contribuciones, y desde la Ley 1819 de 2016 también puede ocurrir con Impuestos locales como el Predial y el Impuesto sobre vehículos automotores que se liquidan mediante el sistema de facturación.

En el caso que la liquidación de la obligación, esto es, la determinación de la misma, esta cargo del sujeto pasivo, la etapa liquidatoria se concreta en deberes formales cuyo cumplimiento permite la constitución de un título ejecutivo (determinación de la obligación) y brinda los medios a la Administración para que pueda observar, además de decidir si la declaración realizada por el contribuyente fue acertada, o si genera el nacimiento de nuevas obligaciones tributarias dando con ello paso las etapas de gestión del tributo.

La segunda etapa del procedimiento es la de fiscalización, se desarrolla como una etapa preparativa, contando con un carácter eventual y selectivo, puesto que, al hacer referencia a los casos donde el contribuyente realiza la declaración y autoliquidación, la Administración por medio de sus facultades de investigación y comprobación con examen comparativo entre la información presentada e información exógena, reúne los elementos pertinentes para determinar si es procedente continuar con el procedimiento, por medio de la elaboración del requerimiento especial.

El requerimiento especial es un acto administrativo preparatorio para el proceso de determinación tributaria, donde se solicita al contribuyente una modificación sobre la depuración realizada en la autoliquidación, debiendo contener los puntos en los que es necesaria la

modificación, teniendo en cuenta los aspectos facticos y jurídicos, además de las sanciones derivadas.

Ahora, la tercera etapa del procedimiento es la de determinación de la obligación tributaria, una vez la Administración notifica el requerimiento especial al contribuyente, este puede guardar silencio, oponerse al mismo controvirtiendo y discutiendo los puntos señalados o aceptar total o parcialmente la modificación; siendo esta una oportunidad de defensa jurídica, fáctica y probatoria contra los elementos dados por la autoridad administrativa.

Dependiendo de la actuación realizada por el contribuyente la Administración a través de sus facultades puede determinar que es necesaria la elaboración de una liquidación oficial de revisión; acto administrativo que concretiza la determinación de la obligación jurídica tributaria, siendo elaborado teniendo en cuenta el requerimiento especial y su respectiva respuesta.

De igual manera, la Administración puede elaborar una liquidación oficial de aforo, es un acto administrativo que determina la obligación legal del contribuyente cuando este omitió el deber legal de declarar y realizar la autoliquidación, así pues, es un mecanismo jurídico que permite a la Administración realizar la liquidación aun cuando no está a su cargo para que se llegue a la satisfacción de la obligación jurídica tributaria.

La cuarta etapa es la de discusión en el proceso tributario, así pues, una vez la Administración ha elaborado y notificado al contribuyente la liquidación oficial de revisión o la liquidación oficial de aforo, este puede ejercer su Derecho de contradicción y defensa, por medio



del recurso de reposición ante la Administración o demanda ante la jurisdicción contencioso-administrativa siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la ley, e inmediatamente estos sean agotados o el tiempo de ser ejercidos prescriba por el contribuyente, prestan mérito ejecutivo para continuar con la recaudación a través del proceso de cobro coactivo.

Ahora, el procedimiento tributario que fue esbozado de manera general y rápida anteriormente es determinado para los obligados principales, es decir, el contribuyente y el sustituto, pero en los casos que la ley determine que la obligación jurídica tributaria debe ser satisfecha por los responsables, el procedimiento es diferente.

De acuerdo con lo anterior, la vinculación del deudor solidario para efectos procedimentales, no se encuentra determinada en el Estatuto Tributario, sin embargo, al ser responsable por el cumplimiento de la obligación tributaria, generalmente es vinculado en la etapa del cobro coactivo, por medio de la notificación del mandamiento de pago, según el artículo 828-1<sup>8</sup> del Estatuto Tributario.

Si los deudores solidarios deben ser responsables por una obligación tributaria ajena cuando la ley así lo indica, se entendería que tendrían las mismas oportunidades probatorias y de contradicción que el contribuyente, sin embargo, al establecer que su vinculación se realiza a

---

<sup>8</sup> “ARTICULO 828-1. VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.”

través del mandamiento de pago, para el proceso de cobro coactivo, solo se le está dando la oportunidad de contradicción con las excepciones al mandamiento de pago.

Por su parte, la Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales DIAN por medio de Concepto 40423 de julio catorce (14) de dos mil tres (2003) señalo:

“Ahora bien, el artículo 9 o de la ley 788 de 2002, adiciono un inciso al artículo 821-1 del Estatuto Tributario, estableciendo como regla general para procurar la efectividad de esa solidaridad o subsidiaridad, que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios o subsidiarios, sin que se requiera la construcción de títulos adicionales. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de la disposición relativa a los intereses moratorios y del trámite que sea necesario para establecer algunos supuestos de la ley que originan la responsabilidad conjunta”

Conforme con lo anterior, se entiende que solo con un título ejecutivo jurídicamente exigible en cabeza del deudor principal, la Administración puede vincular a deudor solidario para que satisfaga esa obligación expresa clara y exigible, sin necesidad de que exista otro acto administrativo que individualice al responsable, indique las circunstancias por las cuales se configuro la solidaridad, la porción de su participación o porque periodo gravable ha de responder. (Marín Elizalde & Castro Arango , Los sujetos de la relacion juridico- tributaria, 2015)

**CAPÍTULO 2**

**PRONUNCIAMIENTOS DEL CONSEJO DE ESTADO DURANTE LOS AÑOS 2003  
A 2019 A CERCA DE LA VINCULACIÓN DEL DEUDOR SOLIDARIO EN EL  
PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN, DETERMINACIÓN, DISCUSIÓN Y  
COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Frente a la vinculación del deudor solidario en el proceso de fiscalización, determinación discusión y cobro de las obligaciones tributarias hay un vacío legal, puesto que, el Estatuto Tributario en sus disposiciones no menciona nada acerca de ello, no obstante a lo anterior, el artículo 83 de la Ley 6 de 1992 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 828-1 donde se prevé el momento de vinculación de los deudores solidarios en el proceso tributario, más específicamente en la etapa de cobro coactivo, a través del mandamiento de pago que fue proferido por la Administración en contra de los obligados principales, es decir los contribuyentes y el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 introdujo un inciso adicional de igual manera al artículo 821-1 del Estatuto Tributario donde se establece que “*Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales*”.

Cuando existen coobligados en la relación tributaria y la norma dispone que quien debe satisfacer el pago del tributo es el deudor solidario, el procedimiento tributario para este da inicio con su vinculación a través de la notificación del mandamiento de pago, teniendo la facultad de ejercer sus derechos de contradicción y defensa únicamente a través de las excepciones previstas en esta oportunidad procesal.

Por otro lado, los obligados principales, son vinculados previo al inicio del procedimiento tributario, teniendo mayor oportunidad de ejercer sus derechos de contradicción y defensa, a través de distintos mecanismos contemplados en la ley, tanto por vía gubernativa como por vía judicial, además de una amplia oportunidad probatoria y de discusión de los actos administrativos expedidos por la Administración.

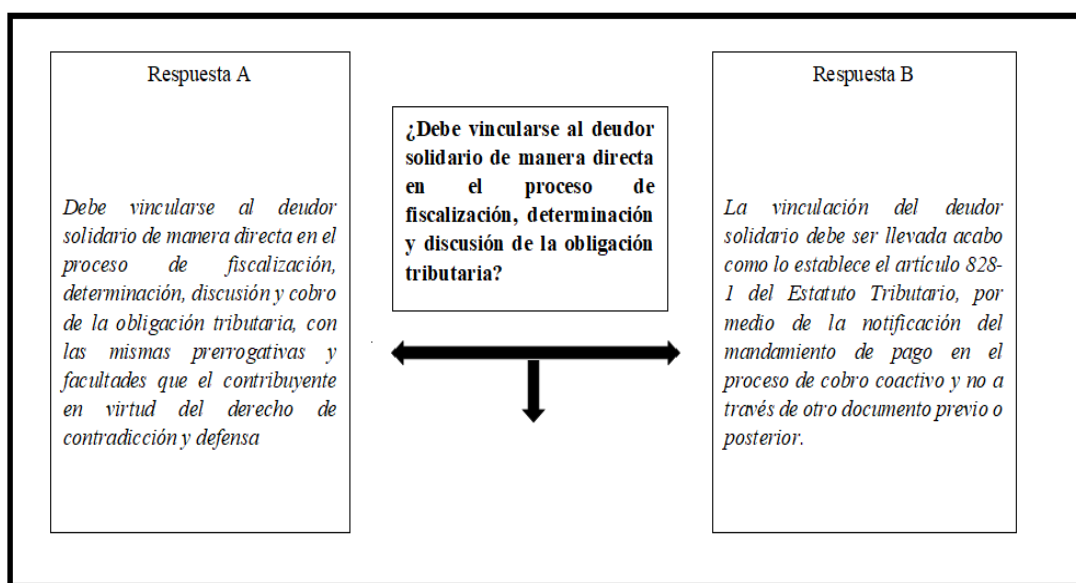
Así pues, teniendo en cuenta el vacío legislativo en el procedimiento tributario frente al deudor solidario y su vinculación en la etapa de cobro coactivo con la notificación del mandamiento de pago, surgen distintas dudas referentes a la posible vulneración al Derecho a la igualdad, al debido proceso, al Derecho de contradicción y defensa que se concretan en el problema jurídico a desarrollar en este trabajo de grado.

Ahora, respecto a la elaboración de la línea jurisprudencial se debe colocar de presente una precisión metodológica, la anterior se desarrollará de manera narrativa dando cuenta metodológica y cronológica los hechos de los pronunciamientos jurisprudenciales para al final encontrar respuesta al problema jurídico en estudio plasmando los hallazgos y conclusiones; teniendo en cuenta el método del Dr. Diego López Medina, establecido en su libro el Derecho de los Jueces.

El problema jurídico se planteó, teniendo en cuenta, una controversia jurídica entre dos extremos de decisión teniendo los mismos sujetos jurídicos que son los deudores solidarios, los mismos hechos jurídicos que se determinan en la vinculación de los anteriores en una etapa

tardía del proceso tributario y teniendo en cuenta las mismas normas aplicables que es el Estatuto Tributario.

De igual manera, se determinó el problema jurídico o pregunta clave a desarrollar, a través de las siguientes preguntas ¿Debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso administrativo de determinación tributaria para hacerle oponible el mandamiento de pago? ¿Se vulnera el debido proceso al deudor solidario al vincularlo únicamente con la notificación del mandamiento de pago? ¿Es necesario vincular al deudor solidario al procedimiento tributario con las mismas prerrogativas que goza el obligado principal? ¿Debe haber un título previo al mandamiento de pago que determine con exactitud al deudor solidario? No obstante, con lo anterior, el problema jurídico central y que encabeza la línea jurisprudencial a examinar es ¿Debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso de fiscalización, determinación y discusión de la obligación tributaria?



**Figura 1.** Elaboración propia

Para el desarrollo del problema jurídico se analizará la legislación vigente, los pronunciamientos de la Corte Constitucional y la jurisprudencia del Consejo de Estado proferida entre los años 2003 a 2019, relacionada con la vinculación del deudor solidario en el proceso administrativo de fiscalización, determinación, discusión y cobro de obligaciones tributarias, de forma que se puedan identificar y evaluar las líneas jurisprudenciales que desarrollan el tema.

La elaboración de la línea jurisprudencial es necesaria, puesto que, por medio de esta se observará la histórica posición del Consejo de Estado acerca del tema en cuestión, con el fin de identificar lo que actualmente se está aplicando, sus efectos y evaluar sus consecuencias, además de obtener una solución al problema jurídico planteado.

Ahora, luego de analizar distintas Sentencias del Consejo de Estado en la Sección Cuarta respecto al tema en cuestión, se logró determinar cómo Sentencia Arquimedica la Sentencia del tres de mayo del dos mil dieciocho con radicado 21376 y ponencia del Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y a través de ingeniería reversa y el nicho citacional se hallaron posiciones disimiles a cerca de la vinculación del deudor solidario en el proceso tributario.

Frente a la situación actual del deudor solidario, se debe precisar que la jurisprudencia contencioso Administrativa, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha proferido varias Sentencias, que si bien son diferentes, llegaron a un punto de encuentro reiterado, donde independientemente de los títulos ejecutivos que fundamente el proceso de cobro coactivo, garantizan a los deudores solidarios ejercer sus Derechos de Contradicción y Defensa a través de

su vinculación en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación solidaria, tal como lo precisó la jurisprudencia Constitucional.

## **2.1 Legislación vigente y pronunciamientos constitucionales**

Para comenzar el análisis del problema jurídico, se parte de la legislación vigente del caso en cuestión, así pues, el artículo 793 del Estatuto Tributario establece los deudores solidarios y subsidiarios, como aquellos sujetos que deben responder por la obligación tributaria del contribuyente en virtud de la ley, teniendo en cuenta los casos especiales introducidos por el párrafo 2 del artículo 51 de la Ley 633 de 2000 en los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular, la Corte Constitucional en Sentencia C-210 de 2000, con ponencia del Dr. Fabio Morón Díaz, analizó la constitucionalidad del artículo 794 del Estatuto Tributario, puesto que, fue demandado con fundamento en la vulneración del artículo 29 de la Constitución Política, relativo al debido proceso, ya que, son vinculados al proceso de cobro coactivo sin previa comprobación de la responsabilidad solidaria, ni haber sido partícipes del proceso llevado a cabo por la vía gubernativa. Al respecto, la Corte constitucional afirmó:

“Para la Corte no admite duda que el hecho de establecer la responsabilidad solidaria de los socios, en la modalidad señalada, para el pago de los tributos no desconoce principios superiores, pues ella descansa en la circunstancia de haberse realizado el supuesto de hecho que genera los elementos normativos que configuran el hecho

gravable tipificado como tal en la ley tributaria, por lo cual debe responderse en los términos que señale el ordenamiento tributario, vale decir, que el legislador en virtud de su libertad de configuración puede señalar los elementos de la obligación tributaria estableciendo una pluralidad de sujetos que se encuentran comprometidos en la satisfacción de una misma prestación, uno al lado del otro, es decir, los socios al lado de la sociedad y no en el lugar de ésta. La solidaridad como modalidad obligacional comporta un claro beneficio para el acreedor tributario, esto es, para el Tesoro Público, y, por lo tanto, el diseño del sistema tributario, así como la política subyacente en el mismo, son atributos propios del legislador de conformidad con los artículos 150-12 y 338 superiores.” (Sentencia C-210, 2000)

De igual manera, la Corte Constitucional se pronunció declarando la exequibilidad de la ley, en tanto esta no vulnera el Derecho de defensa, puesto que los deudores solidarios no están desprotegidos en defensa de sus intereses económicos, sino por el contrario estos son defendidos por las personas que ellos han decidido designar como representantes, la Administración no juzga una conducta punible o disciplinaria del deudor solidario, por tanto, tampoco es obligatoria su vinculación al procedimiento previo y en razón de la función social del Derecho de propiedad deben asumir la carga de la solidaridad.

Se prevé de igual manera en el artículo 828-1 del Estatuto Tributario introducido por, el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago.



Además, del inciso adicionado al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 donde se dispone que no son necesarios títulos individuales adicionales para los deudores solidarios, puesto que, los títulos ejecutivos contra el deudor principal también lo serán para los deudores solidarios y subsidiarios.

Respecto a lo anterior, la Corte Constitucional en Sentencia C-1201 de 2003 con ponencia del Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, analizo la demanda de constitucionalidad del artículo 828-1 del Estatuto tributario, por desconocimiento al artículo 29 de la Constitución Política, puesto que, al entender que los títulos ejecutivos en contra del deudor principal de igual forma son para el deudor solidario y no ser vinculados en el procedimiento fiscal sino hasta el cobro coactivo se violan sus derechos al debido proceso, a la contradicción y defensa.

En el estudio realizado por la Corte constitucional se analizó, la situación previa a la introducción del inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, es decir el periodo comprendido entre 1992 y 2002, teniendo en cuenta que el Consejo de Estado a través de jurisprudencia reiterada había dado por sentado de la siguiente manera lo relativo a la de vinculación del deudor solidario:

“...Es necesario que la Administración profiriera un acto previo por medio del cual se determinara individualmente las circunstancias que configuraran la solidaridad, se establezca la calidad de solidarios del deudor, la proporción de la participación del socio en el capital social, tiempo de posesión durante el periodo gravable y la cuantía que le

corresponde. Dicho acto, debidamente notificado y ejecutoriado es el título indispensable para librar mandamiento de pago.” (Sentencia 12421 , 2000)

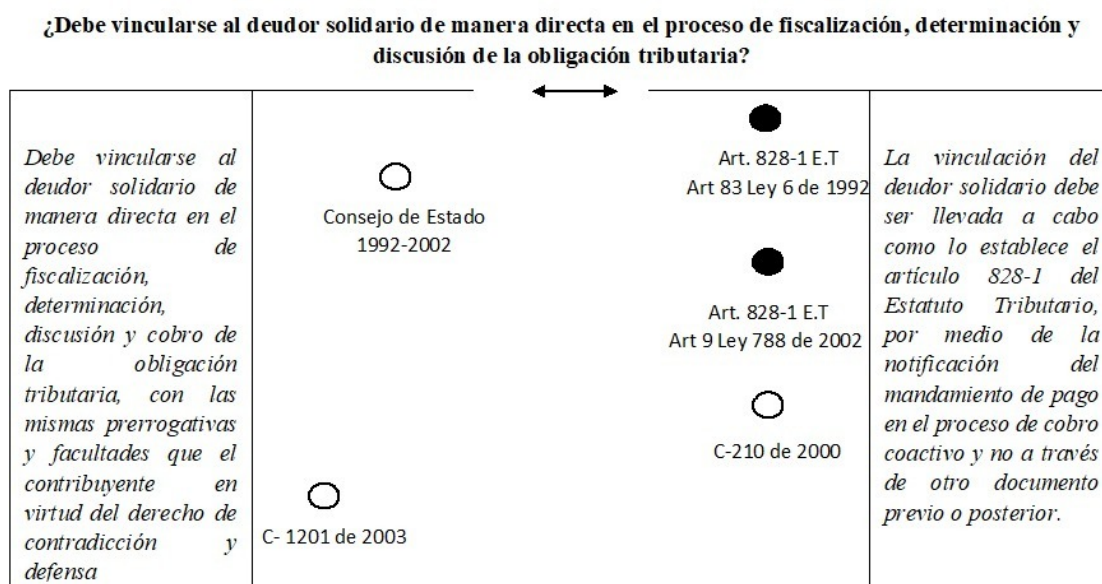
El Consejo de Estado determino de esta manera que, para llevar acabo la vinculación del deudor solidario era necesario la expedición de un acto administrativo previo, para que con ello se pudiera adelantar el proceso de cobro coactivo, pues era indispensable que se individualizaran sus obligaciones para hacerlas claras, expresas y exigibles, con el fin de proteger sus derechos. Por otro lado, el Consejo de Estado también precisó que era errada la posición de la Administración al sostener que no era necesario la existencia de un título previo para la vinculación del deudor solidario, pues es necesario diferenciar el medio por el cual se vincula que es el mandamiento de pago y la causa que justifica la vinculación que en este caso es el título ejecutivo. (Sentencia 11150, 2001)

Con todo lo anterior, la Corte Constitucional afirmo que con la introducción del artículo 828-1 del Estatuto Tributario por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, el legislador desconoció la jurisprudencia sentada y reiterada del Consejo de Estado frente a la vinculación del deudor solidario, y volvió a la tesis inicialmente sostenida por la Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales- DIAN, la que indica que basta la notificación del mandamiento de pago al deudor solidario, para ser vinculado al proceso de cobro coactivo.

En consecuencia, la Corte Constitucional declaro la exequibilidad condicionada del artículo 828-1 del Estatuto tributario, en el entendido que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prevista por el artículo 28 del

Código Contencioso Administrativo o artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, para que el título ejecutivo contra el deudor también le pueda ser oponible al deudor solidario por medio del mandamiento de pago y sin la expedición de un acto administrativo previo, en aras de la protección al debido proceso que comprende el Derecho de contradicción y controversia, durante toda clase de actuación judicial y administrativa.

Con la declaración de exequibilidad condicionada del artículo 828-1 del Estatuto tributario, la Corte Constitucional en Sentencia C-1201 de 2003 no realizó un cambio jurisprudencial respecto a la Sentencia C-210 de 2000 de la Corte Constitucional, ya que el tema que es analizado en ambas Sentencias es diferente, ni modificó las disposiciones procedimentales tributarias, sino estableció una manera por medio de la cual se establece un litis consorcio por pasiva dando la oportunidad a los deudores solidarios a ejercer de manera adecuada el Derecho de contradicción defensa y debido proceso.



**Figura 2.** Elaboración propia.

## **2.2 Líneas jurisprudenciales del consejo de estado- sección cuarta**

Frente a la vinculación del deudor solidario, como se mencionó anteriormente la Sala de lo Contencioso Administrativo, en la Sección Cuarta del Consejo de Estado había sentado jurisprudencia reiterada, en el periodo comprendido entre 1992 al 2002, puesto que se indicaba, que el mandamiento de pago proferido contra el contribuyente, no podía serlo contra el deudor solidario, pues hacía falta un título ejecutivo que individualizara las obligaciones expresas, claras y exigibles del deudor solidario, por lo que para ser vinculado con la notificación del mandamiento de pago, era necesario la realización de un procedimiento como el del contribuyente y la expedición de un acto administrativo previo para dar inicio al proceso de cobro coactivo. (Sentencia 15908, 1997; Sentencias 3132 y 3142, 1991; Sentencia 1323, 1991)

Luego de la entrada en vigencia del segundo inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, la jurisprudencia del Consejo de Estado tuvo un cambio significativo, puesto que, cuando el legislador indico que no era necesario la constitución de títulos ejecutivos previos, ya que el mismo título ejecutivo del contribuyente también lo sería para los deudores solidarios y subsidiarios, la tesis que se había venido esbozando desde 1992 quedo sin validez.

La Sala de lo Contencioso Administrativo, en la Sección Cuarta del Consejo de Estado promulgo Sentencia modificadora de línea el 31 de julio de 2009, con expediente 17103 y ponencia de la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se resolvió la demanda de nulidad y restablecimiento de Derecho interpuesta por la socia- deudora solidaria de una

sociedad limitada en contra de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, en virtud de su vinculación al proceso de cobro coactivo por el no cumplimiento del pago de la obligación tributaria, por parte del contribuyente, derivada de la liquidación de carácter privado, a través de la notificación del mandamiento de pago, solo con la expedición de un título ejecutivo hasta la etapa de cobro coactivo para el deudor solidario.

El Consejo de Estado, resolvió la cuestión teniendo en cuenta la Sentencias C-210 de 2000 y C-1201 de 2003 en cuanto a la primera, indicó que la solidaridad es una figura de creación legal y en virtud de las funciones establecidas por la Constitución Política para el legislador, este tiene la facultad de introducir esta responsabilidad solidaria, además de establecer una pluralidad de sujetos obligados, con el fin de evitar la evasión fiscal (C-210, 2000); mientras respecto a la segunda solo afirmo que se había declarado la exequibilidad del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, sin tener en cuenta que si bien es exequible, está condicionado.

De acuerdo con lo anterior, señala la modificación de la tesis jurisprudencial respecto a la vinculación del deudor solidario al proceso tributario, por la expedición del artículo 9 de la Ley 788 de 2002, en el siguiente sentido:

“...sólo se requiere que exista título ejecutivo cobrable en cabeza del deudor principal (en este evento la declaración privada de la sociedad para cada una de las deudas) para poder perseguir a los deudores solidarios y subsidiarios, sin que sea pertinente conformar documentos contentivos de la deuda en forma individual a nombre de cada

uno de los responsables de la obligación, los cuales lo son per se por orden expresa de la ley.” (Sentencia 17103, 2009)

Conforme a lo anterior, en virtud ley y sin consideración del precedente constitucional fijado por la Sentencia C-1201 de 2003, este pronunciamiento jurisprudencial es modificador de la línea jurisprudencial que venía siguiendo el Consejo de Estado, en el sentido que indica que no es necesario la expedición de un documento adicional, anterior o posterior, para la vinculación del deudor solidario en el proceso de cobro coactivo, sin hacer diferenciación si el mandamiento de pago librado para el contribuyente y así mismo para el deudor solidario, proviene de la omisión en el pago de la liquidación privada o por la expedición de liquidación oficial de revisión o liquidación oficial de aforo.

Posteriormente, se sigue teniendo en cuenta el pronunciamiento anterior, en casos similares al que se resolvió, así pues, en Sentencia 17583 de 2010, se analiza la vinculación de una socia- deudora solidaria a un proceso de cobro coactivo, derivado de una liquidación privada de la sociedad limitada, la Sala precisó citar como referente la Sentencia del 31 de julio de 2009 y la C-1201 de 2003, dándole una interpretación diferente a la última, ya que, señaló que si bien, la Corte Constitucional había resuelto dar una exequibilidad condicionada al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, la condición se refería a los casos iniciados de oficio por la Administración, por lo que en todas aquellas situaciones que el cobro coactivo se derive de una liquidación privada es concebible vincular al deudor solidario con la notificación del mandamiento de pago, haciendo valer las liquidaciones privadas como título ejecutivo suficiente.

Así mismo, en Sentencia 21068 de 2015 y Sentencia 20507 de 2015, se reiteró la tesis que sostiene que el deudor solidario puede ser vinculado a través de la notificación del mandamiento de pago, sin que se requiera la expedición de un título ejecutivo adicional previo o posterior, ya que a través de la liquidación privada se concreta el carácter claro, expreso y exigible de la obligación.

Por otro lado, el pronunciamiento del Consejo de Estado en Sentencia 16826 de 2009 es reiterado, en casos donde la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo no fue derivado de la liquidación de carácter privado, sino de un proceso de determinación tributaria por parte de la Administración, como por ejemplo en Sentencia 16826 de 2009), se analizó el caso de la vinculación de unos herederos en un proceso de cobro coactivo, en virtud de liquidaciones oficiales expedidas en contra del contribuyente que falleció, respecto a ello la Sala tomo en cuenta el cambio de doctrina judicial y siguió los lineamientos del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, precisando de igual forma que no era aplicable la Sentencia C-1201 de 2003, puesto que sus efectos son válidos únicamente después de su comunicación.

De la misma manera, se reiteraron los argumentos anteriormente expuestos, en Sentencia 18126 de 2013 y Sentencia 21739 de 2016, donde el Consejo de Estado en Sección Cuarta estudiaron casos referentes a la vinculación de los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, en virtud de liquidaciones oficiales expedidas luego de llevarse a cabo procedimientos de determinación tributaria frente al contribuyente, extendiendo el alcance dado por la Sentencia del 31 de julio de 2009.

No obstante, a lo anterior, en Sentencia 18075 de 2013, en un caso referente a la vinculación de un heredero- deudor solidario, a un proceso de cobro coactivo, resultante de un proceso de determinación tributaria, la Sala afirmó:

“La calidad de herederos que tienen los demandantes obligaba a la administración a vincularlos, en calidad de deudores solidarios, en las actuaciones administrativas que los afectaran, en garantía de su derecho de defensa, tal como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003. En esa sentencia, la Corte Constitucional decidió declarar exequible de manera condicionada el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, que dispuso que los títulos del deudor principal lo serán de los deudores solidarios.” (Sentencia 18075., 2013)

Respecto a lo señalado por la Sala, si bien menciona que debieron ser vinculados los sucesores como deudores solidarios en las actuaciones administrativas, también posteriormente realiza una interpretación restrictiva a la Sentencia C-1203 del 2003, en tanto afirma que es aplicable en los casos donde las actuaciones administrativas son realizadas de oficio y su obligatoriedad parte de su comunicación. Así pues, si bien, este pronunciamiento se aleja de la línea establecida por la Sentencia de julio 31 de 2009, también se perciben rezagos de esta en la interpretación establecida.

En Sentencia 20499 de 2017, se aplica el condicionamiento realizado por la Sentencia C-1203 de 2003, frente a la vinculación del deudor solidario en el proceso de cobro coactivo



derivado de una liquidación oficial, en virtud de los derechos de defensa y contradicción además del debido proceso.

Después de la aplicación de diferentes tesis respecto a la vinculación del deudor solidario en el procedimiento tributario en el periodo comprendido entre el 2009 y el 2017, se pronuncia la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Sección Cuarta del Consejo de Estado por medio de Sentencia arquimedica del 3 de mayo del 2018 con radicado 21376 y ponencia del Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, donde se analiza el caso de una asociada deudora solidaria de una precooperativa que es vinculada por la Administración de impuestos nacionales, al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago, con fundamento en la liquidación de revisión y de sanción impuesta a la precooperativa

Sobre el particular, se resolvió el asunto haciendo un análisis exhaustivo, teniendo en cuenta la regulación normativa, los pronunciamientos de la Corte Constitucional y la jurisprudencia previa del Consejo de Estado en su Sección Cuarta a cerca de la vinculación del deudor solidario al proceso tributario.

La posición de la Sala luego del estudio y análisis realizado, determino que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso tributario de la siguiente manera:

- (i) “Los deudores solidarios tienen 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 afirmo la Corte Constitucional en la sentencia C-1203 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 establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto de cobro y la cuantía de las mismas. No se opone lo anterior a que la Administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto a los deudores solidarios.” (Sentencia 21376., 2018)

Conforme a lo anterior, la Sala precisa que independiente al título ejecutivo que fundamente el proceso de cobro coactivo al deudor solidario, se le deben garantizar su derecho al debido proceso, contradicción y defensa, brindándole mayor oportunidad para controvertir los actos expedidos por la Administración que cuestionan la obligación, adicionales a las excepciones que puede ejercer en el proceso de cobro coactivo frente al mandamiento de pago. Además, en virtud del principio de igualdad la Administración debe brindar el mismo trato y protección a los deudores solidarios al igual que los contribuyentes, si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que no es necesario la creación de un título ejecutivo adicional o

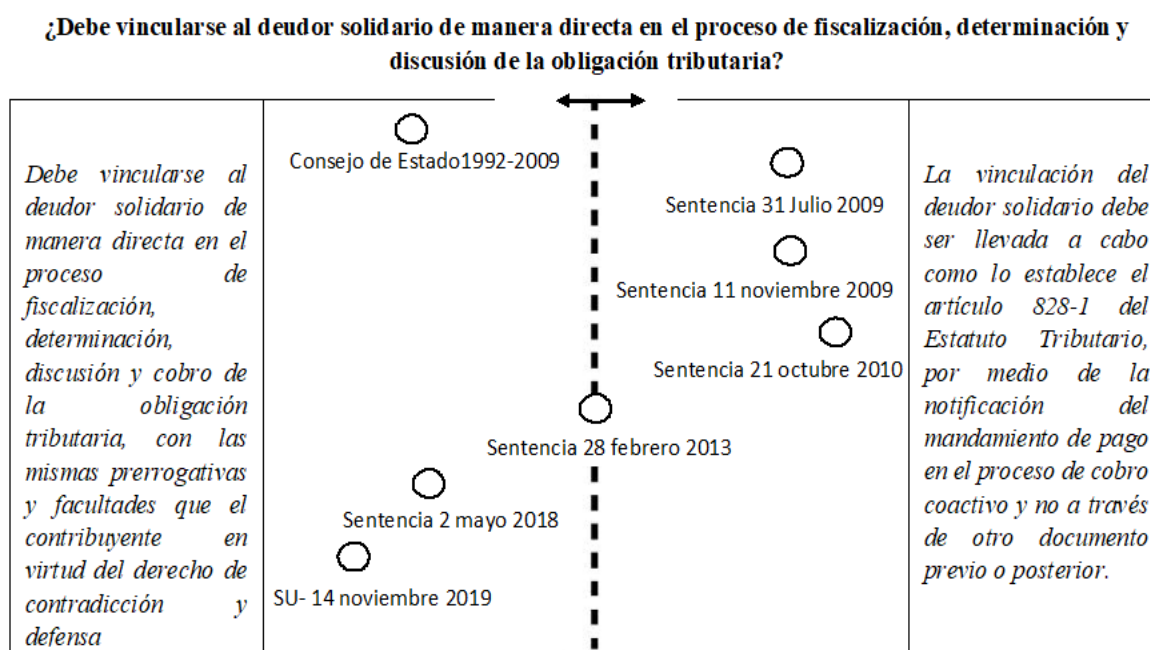
individual para el deudor solidario, no implica que deba dejarse por fuera del proceso tributario sin dar la oportunidad de controvertir las actuaciones.

En Sentencia 22406 de 2019), se analizó la vinculación de unos asociados- deudores solidarios a un proceso de cobro coactivo, derivados de una liquidación oficial de revisión presentada por la sociedad limitada; la Sala determinó la procedencia de la excepción interpuesta respecto a la falta de título ejecutivo, por la no vinculación al proceso de determinación tributaria, reiterando los fundamentos expuesto en la Sentencia arquimedica del 3 de mayo del 2018.

Finalmente, la Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de estado profirió la Sentencia de unificación 23018 de 2019), respecto a la que la Sala decidió rectificar y unificar la tesis sobre la vinculación de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos tributarios, teniendo como fundamento las disposiciones del Estatuto Tributario referentes al tema, la Sentencia C-1203 de 2003, así como también el precedente jurisprudencial en el Consejo de Estado.

Respecto al tema que nos atañe, la Sala rectificó el precedente tomando como referente el artículo 29 de la Constitución Política alusivo al derecho al debido proceso, contradicción y defensa, y la Sentencia C- 1201 del 2003 de la siguiente manera: (i) los deudores solidarios tienen derecho a convertir por vía administrativa o judicial los documentos que conformen el título ejecutivo en su contra; (ii) la Administración está obligada a vincular a los deudores solidarios en el procedimiento de determinación tributaria de la manera indicada en el artículo 37

del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; (iii) es deber de la Administración notificar al deudor solidario el requerimiento especial y pliego de cargos; así como (iv) individualizar el sujeto que sean solidariamente responsables en el proceso de fiscalización; y finalmente (v) determinó que el deudor solidario puede ser vinculado al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago, siempre que se le haya vinculado previamente al procedimiento administrativo de la liquidación oficial, así como también al proceso de imposición de la sanción. (Sentencia de unificación 23018, 2019)



**Figura 3.** Elaboración propia

Así las cosas, a través de la *Figura 3*, se encuentra determinado como a través de diferentes Sentencias, la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de estado traza la línea jurisprudencial respecto al tema de la vinculación del deudor solidario, al proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias.

### **2.3 Hallazgos y aplicación actual de la materia en los pronunciamientos jurisprudenciales**

Una vez analizada la legislación y los diferentes pronunciamientos se determina que hay discrepancias y similitudes en las diferentes posiciones o posturas del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional con relación a la vinculación del deudor solidario en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación tributaria.

Del periodo comprendido entre 1992 al 2009 la Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de estado, fijo como tesis la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo, a través de la expedición de un acto administrativo previo, que contuviera la obligación tributaria clara, expresa y exigible, puesto que es erróneo por parte de la Administración entender que el mandamiento de pago y el título ejecutivo es lo mismo, por consiguiente, en favor de los derechos de los deudores solidario indico la necesidad de la expedición de un título ejecutivo diferente para el contribuyente y para este.

Luego de la expedición del el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, la jurisprudencia sentada por el Consejo de Estado dejo de tener fundamento, puesto que se indicó que el título ejecutivo que se expide por la Administración para el contribuyente es igualmente vinculante para el deudor solidario, sin que se requiera uno adicional, no obstante a lo anterior, con la exequibilidad condicionada que indico la Sentencia C-1201 de 2003 al anterior artículo, se dio la posibilidad de la vinculación del deudor solidario previo al proceso de cobro coactivo.

La jurisprudencia emitida por la Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de estado, del periodo del 2009 al 2018 tuvo diferentes tesis, sin embargo, todas desembocan en la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo, a través de la

notificación del mandamiento de pago independiente si el título ejecutivo es expedido por el no pago de la liquidación privada, o por la liquidación oficial derivada de un proceso de determinación por parte de la Administración, sin tener en cuenta el derecho al debido proceso, el de contradicción y defensa del deudor solidario. No obstante, a lo anterior solo un pronunciamiento se alejó de las tesis anteriormente mencionadas, que fue la Sentencia del 28 de febrero del 2013, en la que se tuvo en cuenta el pronunciamiento de la Corte Constitucional, afirmando que solo se debe vincular el deudor solidario con el mandamiento de pago en los casos de liquidación privada, mientras que los otros casos donde se lleva a cabo un proceso de determinación si es necesaria la vinculación previa de acuerdo al artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo- CPACA.

Con el pronunciamiento de la Sentencia arquimedica del 3 de mayo del 2018, se cambió la tesis anteriormente planteada, ya que, se indicó que se debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa y contradicción al deudor solidario independiente al título ejecutivo por medio del cual se esté realizando el cobro, si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario determina que no es necesaria la creación de un título ejecutivo previo, si es necesario que se dé la oportunidad de contradecir los actos previos expedidos por la Administración. Conforme a lo anterior, determino que para la ocasión en que el mandamiento de pago se fundamente en una liquidación oficial era necesaria la vinculación previa al deudor solidario para que le fuera oponible.

Retomando en parte el pronunciamiento anterior y en la misma línea el Consejo de Estado, se pronunció respecto al tema, mediante la Sentencia de unificación del 14 de noviembre

del 2019, donde se indicaron distintos puntos por medio de los cuales se establece una vinculación del deudor solidario desde el procedimiento de fiscalización para su individualización, seguido por el proceso de determinación y discusión para controvertir la obligación y finalmente el proceso de cobro coactivo al que se podrá ser vinculado con la notificación del deudor solidario si previamente se ha respetado el artículo 29 de la Constitución Política, respecto al debido proceso.

En conclusión, la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha establecido distintas tesis que van cambiando de forma progresiva, con fundamento en la legislación cambiante y los pronunciamientos constitucionales respecto al tema, sin embargo, actualmente está dirigida hacia la teoría de la vinculación del deudor solidario en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación tributaria, en virtud del derecho al debido proceso, de contradicción y defensa.

Ahora bien, respecto a la vinculación del deudor solidario al procedimiento tributario, en la práctica no hay seguridad jurídica, en cuanto a un procedimiento claro, exacto y preciso que indique como se debe ejecutar, si bien jurisprudencialmente se indica que la vinculación se debe llevar a cabo de acuerdo al artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA, este parece ser insuficiente, puesto que, solo indica que se les comunicara a los terceros de la existencia de la actuación y su objeto, para que estos se puedan constituir como parte y empezar a realizar las actuaciones que consideren necesarias. Conforme con lo anterior, para que la Administración pueda realizar una adecuada vinculación del deudor solidario al procedimiento tributario en la práctica, es necesario cuestionarse acerca

de las posibles vicisitudes procesales que tendrá que resolver, para así mismo determinar cuál es su posible solución y el fundamento legal que se podría usar.

Preliminarmente, se puede observar que procesalmente una de las dificultades a tratar es la vinculación del deudor solidario como sujeto procesal, puesto que, no hay mención precisa acerca de ello en el Estatuto Tributario ni el Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA, por lo que una posible solución sería remitirse en lo no regulado, como lo indica el artículo 306 del CPACA al Código General del Proceso, haciendo uso de la figura procesal del litis consorcio cuasi- necesario.

El litis consorcio cuasi- necesario se encuentra determinado en el artículo 62 del Código General del Proceso, en el que se indica que pueden ser litis consortes cuasi- necesarios *“quienes sean titulares de una determinada relación sustancial a la cual se extiendan los efectos jurídicos de la sentencia, y que por ello estaban legitimados para demandar o ser demandados en el proceso”* así pues, teniendo en cuenta la estrecha relación que guarda la responsabilidad solidaria con las obligaciones de carácter solidario, se podría determinar que contribuyente como deudores solidarios hacen parte de esta figura procesal, puesto que, hacen parte de una misma relación sustancial que si bien es determinada a través normatividad diferente, si se extiende el mismo efecto jurídico que es el pago del tributo y por tanto pueden ser ambos demandados en el proceso de cobro coactivo por la Administración .

De acuerdo con lo anterior y respecto a los temas procesales no regulados, se entendería que: (i) el deudor solidario podría actuar con la mismas facultades de la parte que en este caso es



el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro; (ii) si el deudor solidario se vincula posteriormente al que es notificado tomara el proceso en el estado que se encuentre, sin que exista nulidad, puesto que ha dejado pasar la oportunidad para ejercer los derechos de contradicción y defensa; así mismo (iii) los efectos del procedimiento le serian vinculantes al deudor solidario aun cuando no se haya querido vincular al mismo, sin que haya nulidad; y (iv) respecto a las actuaciones que puedan realizar cada uno de manera independiente dentro del procedimiento fiscal, les beneficiara o les perjudicara a ambos, por ejemplo en caso de que la respuesta al requerimiento especial contenga argumentos diferentes estos sirven para los dos de forma conjunta.

En definitiva, se hace indispensable llenar todos los vacíos legales a cerca de la vinculación del deudor solidario al procedimiento tributario, acudiendo a todos los métodos que permitan hacerlo, como la remisión a las figuras que consagra el Código General del Proceso, teniendo en cuenta la especialidad del procedimiento mismo.

## CONCLUSIONES

Los sujetos pasivos que conforman la relación jurídica tributaria son en primer lugar los obligados principales y en segundo lugar los responsables, los primeros son todos aquellos sujetos que se hallan determinado principalmente en el hecho generador o en norma distinta en casos especiales, sobre el cual recaen las cargas tributarias establecidas por la norma; mientras que los segundos son todos aquellos sujetos a quienes les corresponde satisfacer la obligación jurídica tributaria sin ser propia, soportando una carga o deuda ajena junto con otros, con base en criterios legales y su capacidad contributiva.

Los responsables pueden ser deudores solidarios o deudores subsidiarios, al hacer referencia al primer responsable se entiende que hay una pluralidad de sujetos pasivos vinculados en virtud de normatividad diferente al hecho generador en la relación jurídica tributaria, siendo estos forzados a satisfacer de manera conjunta la obligación; mientras que en la responsabilidad subsidiaria, nace la obligación tributaria por la materialización del hecho generador en uno o varios sujetos, pero por ministerio de la ley se ordena la vinculación de responsables externos, con el fin de aseguramiento y garantía de una obligación ajena en caso de no ser satisfecha por los deudores principales.

El procedimiento tributario general, comprendido por el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias, es determinado por el Estatuto Tributario para los obligados principales, es decir, el contribuyente y el sustituto, pero en los

casos que la ley determina que la obligación jurídica tributaria debe ser satisfecha por los deudores solidarios, el procedimiento es minimizado a la última etapa.

Los deudores solidarios eran vinculados al proceso de cobro coactivo, a través de la notificación del mandamiento de pago, que podía ser derivada de un título ejecutivo proveniente del incumplimiento del pago de la liquidación privada presentada, o por la liquidación oficial resultante de un proceso de determinación tributaria.

El derecho al debido proceso, a la defensa y contradicción del deudor solidario se vulnero por largo tiempo al ser vinculado solo hasta el proceso de cobro coactivo, puesto que, la única oportunidad de ejercer su defensa, respecto a la obligación que debía asumir, era por medio de las excepciones dispuestas para esta etapa, sin que pudiera controvertir los actos administrativos expedidos por la Administración en los anteriores procedimientos.

La Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, durante el periodo referente al 2009 a 2018 determino por medio de una línea jurisprudencial la vinculación del deudor solidario solo hasta el proceso de cobro coactivo, por medio de la notificación del mandamiento de pago, sin la necesidad de expedición títulos ejecutivos previos o posteriores, puesto que el título ejecutivo del obligado principal de igual forma lo era para el deudor solidario, sin tener en cuenta el pronunciamiento de la Corte Constitucional.

A partir del 2018 se creo una nueva línea jurisprudencial por parte del Consejo de Estado, con fundamento en el pronunciamiento constitucional C-1201 de 2003, referente a la vinculación

previa del deudor solidario al proceso tributario, independiente al título ejecutivo por medio del cual se esté realizando el cobro, haciendo énfasis en los casos donde el mandamiento de pago se fundamente en una liquidación oficial, garantizando con ello el derecho al debido proceso, a la defensa y contradicción al deudor solidario, puesto que, si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario determina que no es necesaria la creación de un título ejecutivo previo, si es necesario que se dé la oportunidad de contradecir los actos previos expedidos por la Administración.

Los derechos de los deudores solidarios fueron protegidos a través del último pronunciamiento de la Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, puesto que, se solidificó con la Sentencia de unificación la última línea jurisprudencial que se venía desarrollando, al determinar por medio de distintos puntos la vinculación del deudor solidario, desde el procedimiento de fiscalización para su individualización, seguido por el proceso de determinación y discusión para controvertir la obligación y finalmente el proceso de cobro coactivo.

La Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de Estado por medio de la Sentencia de Unificación estableció de forma vaga el procedimiento para llevar a cabo la vinculación del deudor solidario, indicando que este se debía realizar según el artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPACA.

Respecto al análisis práctico de la vinculación del deudor solidario al proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias, hay vacío legal en el Estatuto Tributario y en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, acerca del procedimiento a efectuar por la Administración, puesto que, si bien se garantizaron los

derechos al debido proceso, contradicción y defensa de los deudores solidarios, no hay seguridad jurídica respecto a las vicisitudes que pueden surgir gracias que no se delimita de manera clara el procedimiento que se debe desarrollar.

El vacío normativo respecto al proceso que debe seguir la Administración para la adecuada vinculación del deudor solidario, en el procedimiento tributario se puede colmar acudiendo por medio de la remisión, a la figura del litis consorcio cuasi- necesario contemplada en el Código General del Proceso, puesto que, comparte estrecha relación con las obligaciones de carácter solidario.

## BIBLIOGRAFIA

- Arteaga Bravo, J. R. (2000). *Nociones Elementales de Derecho Tributario*. 3ª. Edición. . Bogotá, D.C: Ed. Legis. .
- Barros, A. O. (s.f). *La subjetividad pasiva tributaria: Responsabilidad tributaria en la ley y la jurisprudencia colombiana*. ICDT.
- Cermeño, C. C., De Bedout, J. C., García , S. A., & Clopatofsky, C. M. (2016). *Procedimiento Tributario teoria y practica* (Primera ed.). Legis Editores S.A.,
- DIAN. (2003). *Concepto N° 40423 del cuatro (4) de julio de dos mil tres (2003)*. Bogotá.
- Giraldo Castrillon , L. A. (2016). *La vinculacion de los socios como responsables solidarios de las personas juridicas en los procedimientos de cobro coactivo*. Bogota: Universidad Externado de Colombia.
- González Sánchez , M. (2001). El estado, los entes locales y otros sujetos. En A. Amatucci , *TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO* (págs. 135-156). Bogota: Temis S.A.
- Hinestrosa, F. (2007). *Tratado de las obligaciones concepto, estructura, vicisitudes* . Bogota : Universidad Externado de Colombia .
- Insignares Gómez, R. (2007). El poder fiscal: organizacion y estructura en el Estado Colombiano. En J. R. Piza , *Curso de Derecho Fiscal* (págs. 56-84). Bogota: Universidad Externado de Colombia.
- Marín Elizalde, M. (2007). Los sujetos de la obligacion tributaria. En R. Insignares Gómez , *CURSO DE DERECHO FISCAL* . Bogota : Universidad Externado de Colombia .
- Marín Elizalde, M., & Castro Arango , J. M. (2015). Los sujetos de la relacion juridico-tributaria. En J. R. PIZA, *LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SUS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES* (págs. 346-394). Bogota: Universidad Externado de Colombia.
- Parlato, A. (s.f). El responsable y el sustituto del impuesto. En *Tratado de Derecho Tributario*.

Pérez De Ayala, J. (s.f.). LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA .

Piza, J. R. (2007). La aplicacion de los tributos: los procedimientos tributarios. En J. R. Piza ,  
*Curso de Derecho Fiscal*. Bogota : Universidad Externado de Colombia .

Valdes Acosta, R. (2001). *Curso de derecho tributario* . Bogota : Temis.

## **Legislación**

- Constitución Política
- Estatuto Tributario
- Ley 6 de 1992
- Ley 633 de 2000
- Ley 788 de 2002

## **Jurisprudencia**

### ***Corte Constitucional***

Sentencia C-210 (Corte Constitucional. M.P: Fabio Morón Diaz. 2000).

Sentencia C-733 (Corte Constitucional. MP: Dra. Clara Inés Vargas Hernández 26 de Agosto de 2003).

### ***Consejo de Estado***

Sentencia 11150, 11150 (Consejo de estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Seccion Cuarta 20 de Abril de 2001).

Sentencia 12421 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P: María Inés Ortiz Barbosa. 5 de julio de 2000).

Sentencia 1323 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. C.P: Libardo Rodríguez Rodríguez 16 de agosto de 1991).

Sentencia 15908 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P: Consuelo Sarria Oicos. 14 de febrero de 1997).

Sentencia 16826 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero Ponente, Hugo Fernando Bastidas. 11 de noviembre de 2009).

Sentencia 16826. (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero Ponente, Hugo Fernando Bastidas. 11 de noviembre de 2009).

Sentencia 17103 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P: Martha Teresa Briceño de Valencia. 31 de junio de 2009).

Sentencia 17583. (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P: William Giraldo Giraldo. 21 de octubre de 2010).

Sentencia 18075. (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero Ponente, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 28 de febrero de 2013).

Sentencia 18126 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejera Ponente, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. 9 de diciembre de 2013).

Sentencia 20499. (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejera Ponente, Stella Jeannette Carvajal Basto. 25 de octubre de 2017).

Sentencia 20507 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejera Ponente, Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia de noviembre 12 de 2015, expediente 20507 12 de noviembre de 2015).

Sentencia 21068 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejera Ponente, Martha Teresa Briceño de Valencia. 4 de noviembre de 2015).

Sentencia 21376. (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero Ponente, Jorge Octavio Ramírez Ramírez. 3 de mayo de 2018).



Sentencia 21739 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejera Ponente, Martha Teresa Briceño de Valencia. 6 de julio de 2016).

Sentencia 22406 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero Ponente, Jorge Octavio Ramírez Ramírez. 14 de marzo de 2019).

Sentencia de unificación 23018 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero Ponente, Jorge Octavio Ramírez Ramírez 14 de noviembre de 2019).

Sentencias 3132 y 3142 (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P: Jaime Abella Zárate. 21 de junio de 1991).