



Radicado: 25000-23-37-000-2021-00326-01 (27954)  
Demandante: Jaime Alberto Ruiz Téllez  
FALLO

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., cuatro (4) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2021-00326-01 (27954)  
**Demandante:** JAIME ALBERTO RUIZ TÉLLEZ  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – U.A.E. DIAN  
**Temas:** Proceso administrativo de cobro. Vinculación del deudor solidario.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que negó las pretensiones de la demanda (ordinal 1) y no condenó en costas (ordinal 2).

**ANTECEDENTES**

El 15 de octubre de 2020, la DIAN libró mandamiento de pago contra JAIME ALBERTO RUIZ TÉLLEZ en calidad de deudor solidario de Internacional de Vehículos Limitada.

Contra el mandamiento de pago, el demandante presentó las excepciones de falta de título ejecutivo e indebida tasación del monto de la deuda.

Por Resolución No. 2020-0313-001910 de 4 de diciembre de 2020, la DIAN declaró no probada la excepción de falta de título ejecutivo y parcialmente probada la excepción de indebida tasación de la deuda, por lo que ordenó seguir adelante la ejecución.<sup>1</sup>

El 5 de febrero de 2021, la DIAN expidió la Resolución No. 20210311- 000136 que decidió el recurso de reposición formulado por el actor contra el acto anterior, en el sentido de confirmarlo.

**DEMANDA**

JAIME ALBERTO RUIZ TÉLLEZ, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*“1.1 Que [se declare que] son nulas la Resolución No. 2020-0313-001910 de 4 de diciembre de 2020 expedida por la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes por la cual se declaró no probada la excepción de falta de título ejecutivo y probada parcialmente la excepción de indebida tasación del*

<sup>1</sup> Índice 20 de SAMAI. Folios 34-43.



*monto de la deuda interpuestas contra el Mandamiento de Pago [...] y de la Resolución 20210311-000136 de 5 de febrero de 2021 de la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes mediante la cual se confirma la Resolución 2020-0313-001910 de 4 de diciembre de 2020, [...]*

*1.2 Que como consecuencia de la declaración anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que JAIME ALBERTO RUIZ TÉLLEZ no está obligado a pagar suma alguna a título de los impuestos de consumo, retenciones en la fuente y ventas de los años 2018, 2019 y 2020 presentadas y no pagadas por la sociedad INTERNACIONAL DE VEHÍCULOS LIMITADA, por violación del debido proceso del deudor solidario a quien no se vinculó previamente al proceso de cuantificación de dichas obligaciones sin la posibilidad de ejercer su derecho de defensa.*

*1.3 Que se revoque la condena en costas impuesta a mi poderdante en la vía gubernativa y, en cambio, se condene en costas a la demandada, en el evento de que las anteriores pretensiones sean favorables a mi poderdante, [...]”.*

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 580-1, 683, 684 y 828-1 del Estatuto Tributario.
- Artículos 3 y 188 del CPACA.

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

**Falta de título ejecutivo por no vincular al deudor solidario al proceso de determinación de las obligaciones tributarias.** De conformidad con el artículo 828-1 del ET y la sentencia de exequibilidad C-1201 de 2003, en el proceso de determinación de la obligación, la DIAN debió proferir un acto previo para vincular al demandante como deudor solidario. No obstante, no lo hizo. Por tanto, no existe título ejecutivo en su contra.

Vincular al deudor solidario solo en el procedimiento administrativo de cobro es darle un tratamiento discriminatorio frente al deudor principal<sup>2</sup>. La jurisprudencia ha precisado que es obligatorio citar al deudor solidario al proceso de determinación del impuesto contra la sociedad, que es la deudora principal, sin que ello implique la constitución de un título adicional, lo cual garantiza el derecho al debido proceso de dicho deudor.

**Violación del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.** De conformidad con el artículo 580-1 del ET, una declaración de retención en la fuente presentada sin pago es ineficaz, por lo que no se puede considerar que contenga una obligación clara, expresa y exigible que preste mérito ejecutivo.

**Violación directa del artículo 188 del CPACA.** Dentro del proceso administrativo de cobro coactivo no es procedente condenar en costas al deudor con fundamento en el artículo 188 del CPACA, pues esa es una norma que se aplica a los procesos judiciales.

<sup>2</sup> Citó la sentencia de unificación de la Sección de 14 de noviembre de 2019.



## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

**De la existencia del título ejecutivo.** Los títulos ejecutivos objeto de cobro corresponden a declaraciones privadas presentadas sin pago por Internacional de Vehículos Ltda. No se están cobrando obligaciones determinadas oficialmente. Por esa razón, la pretensión del demandante con respecto a su vinculación al proceso de determinación y liquidación de los tributos objeto de cobro no tiene asidero fáctico ni jurídico.

La jurisprudencia invocada por el demandante se refiere a los casos en los cuales las obligaciones objeto de cobro se encuentran contenidas en actos administrativos proferidos por la administración.

Según el artículo 828-1 del ET, con la notificación del mandamiento de pago se realiza la vinculación del deudor solidario y los títulos ejecutivos contra el deudor principal, en este caso, las declaraciones privadas presentadas sin pago, también lo son contra el deudor solidario, en su calidad de socio, sin que se requiera la constitución de un título adicional.

Con la notificación del mandamiento de pago, la DIAN vinculó debidamente al demandante al proceso de cobro como deudor solidario. No se requiere constituir títulos adicionales ni notificar previamente a este deudor las declaraciones presentadas por Internacional de Vehículos Ltda.

**De las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago.** De acuerdo con el artículo 580-1 del E.T. (con la modificación introducida por Ley 1943 de 2018), las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago son documentos que reconocen una obligación clara, expresa y exigible a cargo del deudor y constituyen títulos ejecutivos.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 580-1 inciso 5 del ET, la administración profirió mandamiento de pago al demandante como deudor solidario de las obligaciones tributarias de Internacional de Vehículos Limitada por concepto de retenciones en la fuente del año 2019 declaradas sin pago.

**De los gastos en el procedimiento administrativo coactivo.** La administración cuenta con plenas facultades para condenar en costas a los deudores en el procedimiento administrativo de cobro coactivo. Lo anterior, con fundamento en el artículo 836-1 del Estatuto Tributario.

**Condena en costas y las agencias del derecho.** La condena en costas solicitada por la demandante no es procedente comoquiera que la actuación desplegada por la DIAN se ha ajustado a la ley y no existe temeridad ni deslealtad de la demandada.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:



**No hubo violación al debido proceso.** En los actos acusados se ordenó seguir adelante la ejecución contra el demandante respecto a 43 declaraciones privadas presentadas por la sociedad y una resolución sanción por devolución improcedente.

No existe debate en cuanto a la calidad de las 43 declaraciones privadas cuyo cobro se pretende. Por tanto, para que éstas puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la DIAN debía vincular al demandante al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago, estableciendo con claridad y certeza su calidad, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas, sin que le fuera exigible trámite previo alguno.

Si bien se aplicaron los títulos de depósito judicial del deudor principal a varias obligaciones tributarias, aún se presentaban saldos insolutos frente a las obligaciones de los periodos 3 y 6 de 2018 del impuesto al consumo, por lo que se legitima la acción de cobro de la demandada respecto del deudor solidario.

El actor no cuestionó la falta de vinculación como deudor solidario frente a la Resolución No. 900.034 del 24 de mayo de 2019, que sancionó por devolución improcedente a Internacional de Vehículos Ltda. Por tanto, no se hace pronunciamiento sobre el particular.

**La DIAN aplicó correctamente el artículo 580-1 del ET.** Las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 1 a 12 de 2019 y 1 a 8 de 2020 pueden predicarse sin efecto o ineficaces, al no haberse acreditado su pago total, según lo previsto en el primer inciso del artículo 580-1 del ET; Sin embargo, las mismas se entienden como documentos que reconocen obligaciones claras, expresas y exigibles que podían utilizar la Administración Tributaria en el procedimiento de cobro coactivo, como lo contempla el inciso quinto de la misma norma.

**Se mantienen las costas en el procedimiento de cobro coactivo.** En el procedimiento administrativo de cobro, además del monto de la obligación, el deudor debe pagar los gastos en que incurrió la administración para hacer efectivo el crédito, como lo dispone el artículo 836-1 del ET.

No condenó en costas en este proceso porque no están probadas.

## RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló el fallo con fundamento en los siguientes argumentos:

**El deudor solidario no fue vinculado al proceso de determinación de las obligaciones.** La garantía del debido proceso obliga a que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria como lo establece el artículo 828-1 del Estatuto Tributario. Frente a esta norma, en sentencia C-1201 de 2003, la Corte Constitucional precisó que es obligatorio citar al deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria con el fin de que ejerza su derecho de defensa.

En este caso se requería un acto previo de vinculación y cuantificación de las obligaciones, señalando las circunstancias que configuran la solidaridad, la proporción



de la participación del socio en el capital social, el tiempo de posesión durante el periodo gravable y la cuantía que le correspondía. Ese acto previo permitía ejercer el derecho de defensa antes de la notificación del mandamiento de pago por la presunta solidaridad respecto de las obligaciones tributarias de la sociedad.

**La declaración de retención en la fuente ineficaz no es título ejecutivo.** Una declaración de retención en la fuente sin pago total no puede ser ineficaz y al mismo tiempo, tener la naturaleza de título ejecutivo.

La jurisprudencia del Consejo de Estado estableció que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producen efectos sin necesidad de acto administrativo que así lo declare con el fin de garantizar el principio de eficacia tributaria y señala que esas declaraciones se pueden tomar como indicios de posibles hechos para ser investigados, pero no representan la certeza que requiere un título ejecutivo.

En el caso concreto, las declaraciones de retención en la fuente no constituyen título ejecutivo porque son ineficaces. Bajo ese entendido, no existe una obligación clara, expresa y exigible a cargo del demandante.

**La administración de impuestos no puede imponer condena en costas al ejecutado.** En los actos demandados se condenó en costas al actor, desconociendo de manera abierta que el artículo 836-1 del Estatuto Tributario contempla unos gastos que tienen una naturaleza completamente distinta de las costas contempladas en el artículo 188 del CPACA.

### TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

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

El Ministerio Público rindió concepto para solicitar que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

El actor no demostró la ocurrencia de la irregularidad en el proceso de ejecución coactiva, pues, contrario a lo que afirma, la DIAN no estaba obligada a notificarle ningún proceso de determinación previo al ejecutivo, debido a que la obligación ya estaba determinada por el contribuyente, cuando presentó su declaración tributaria sin pago. De esta manera, por sustracción de materia no había necesidad de notificar al demandante proceso alguno de determinación.

Hizo bien la DIAN al notificar al deudor solidario del mandamiento de pago, como era su obligación, según se desprende de la sentencia de unificación de 14 de noviembre de 2019, expediente 23018, dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala decide si se configura la excepción de falta de título ejecutivo porque antes del procedimiento administrativo de cobro no se expidió un acto para vincular al actor como deudor solidario y porque las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago son ineficaces. También resuelve si hay lugar a condenar en costas al deudor en el proceso de cobro coactivo.



La Sala confirma la sentencia apelada según el siguiente análisis:

**De la excepción de falta de título ejecutivo.** Sea lo primero precisar que como el apelante no se opuso de manera concreta al fallo apelado en cuanto se abstuvo de estudiar la vinculación del actor como deudor solidario frente a las obligaciones derivadas de la Resolución Sanción 900.034 de 24 de mayo de 2019, la Sala se releva de pronunciarse sobre este aspecto.

En relación con las declaraciones privadas presentadas por Internacional de Vehículos Ltda **no procede la excepción de falta de título ejecutivo frente al deudor solidario**, por las razones que siguen:

**1. No se requiere acto previo de vinculación como deudor solidario ni títulos adicionales.** El artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso de cobro coactivo mediante la notificación del mandamiento de pago. Además, que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra el deudor solidario o subsidiario, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

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

*“[...]si bien la obligación tributaria surge ex lege, y la solidaridad usualmente se deriva también de la misma ley, la obligación tributaria debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso en el cual, como se dijo, se evidencia la ocurrencia del hecho gravado, es decir el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, se establece la dimensión económica del mismo o base gravable y se aplica la tarifa correspondiente. En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario.”*

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

Por ello, la Sección estableció que<sup>4</sup>:

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

<sup>3</sup> Sentencia del 3 de mayo de 2018, Exp. 21376, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>4</sup> Ibidem..



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

*ii) **Tratándose de liquidaciones privadas sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la Administración Tributaria debe vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago, en el que debe establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas. No se opone lo anterior a que la Administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.***

*(...) (Destaca la Sala)*

En consecuencia, la forma de hacer oponibles las declaraciones privadas del deudor principal y que tales declaraciones constituyan título ejecutivo en contra del deudor solidario es **mediante la notificación a éste del mandamiento de pago** en el que se fije con claridad y certeza la calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de esta.

Descendiendo al caso concreto, la DIAN notificó al actor, en su condición de deudor solidario de Internacional de Vehículos Ltda, mandamiento de pago respecto de 43 declaraciones privadas por los periodos 2018, 2019 y 2020, por concepto de IVA, impuesto al consumo y retenciones. En dicho acto se indicó con claridad y certeza la calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de éstas.

Respecto a las declaraciones privadas en mención existe título ejecutivo y no se vulneró el debido proceso del actor por cuanto tratándose de liquidaciones privadas sin pago, resulta suficiente la notificación del mandamiento de pago por parte de la administración, dado que el título proviene directamente del deudor principal, (artículo 828 numeral 1 del ET), no de la administración.

Por lo demás, con la notificación del mandamiento de pago, el demandante tuvo la oportunidad de presentar excepciones contra ese acto e interponer recurso de reposición contra la resolución que las resolvió, con lo cual se le respetó el debido proceso y se garantizaron los principios de publicidad y contradicción de las actuaciones administrativas.

Así las cosas, las declaraciones por concepto de declaraciones de IVA, retención en la fuente e impuesto al consumo de los períodos 2018, 2019 y 2020 son oponibles al demandante y constituyen títulos ejecutivos válidos y exigibles en su contra. No prospera el cargo.

**2. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago contienen una obligación clara, expresa y exigible.** El artículo 580-1 inciso 5 del Estatuto Tributario – modificado por el artículo 89 de la Ley 1943 de 2018-, vigente para el momento de los hechos dispone que *“La declaración de retención en la fuente que se*



*haya presentado sin pago total antes del vencimiento del plazo para declarar, producirá efectos legales, siempre y cuando el pago total de la retención se efectúe o se haya efectuado a más tardar dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Lo anterior sin perjuicio de la liquidación de los intereses moratorios a que haya lugar. En todo caso, mientras el contribuyente no presente nuevamente la declaración de retención en la fuente con el pago respectivo, la declaración inicialmente presentada se entiende como documento que reconoce una obligación clara, expresa y exigible que podrá ser utilizado por la Administración Tributaria en los procesos de cobro coactivo, aun cuando en el sistema la declaración tenga una marca de ineficaz para el agente retenedor bajo los presupuestos establecidos en este artículo.* (Subrayado fuera de texto).

En el caso en estudio, no se discute que las declaraciones de retención en la fuente correspondientes a los períodos 1 a 12 de 2019 y 1 a 8 de 2020 son ineficaces al no haberse acreditado su pago total, en virtud de lo previsto en el primer inciso del artículo 580-1 del ET. Sin embargo, conforme al inciso 5 de la misma norma, tales declaraciones se entienden como documentos que reconocen obligaciones claras, expresas y exigibles, que podían ser cobradas administrativamente por la DIAN. Por tanto, constituyen título ejecutivo en contra del demandante. No prospera el cargo.

**3. Hay lugar a fijar gastos a cargo del deudor dentro del proceso de cobro coactivo.** El artículo 836-1 del E.T establece que *“en el procedimiento administrativo de cobro el contribuyente deberá cancelar, además del monto de la obligación, los gastos en que incurrió la administración para hacer efectivo el crédito.”* Con base en esa norma, en el artículo sexto de la Resolución No. 2020-0313-001910 de 4 de diciembre de 2020, que resolvió las excepciones contra el mandamiento de pago, la DIAN condenó en costas al demandante.

Para el actor, esas costas son distintas de los gastos a que se refiere el artículo 836-1 del E.T. No obstante, esa fue precisamente la norma que sirvió de fundamento a la DIAN para la condena en costas “al ejecutado” en el acto que resolvió excepciones. Así lo precisó la demandada en la resolución que resolvió el recurso de reposición, al indicar que *“el sustento legal para exigir el pago de las costas, entendidas como la totalidad de las expensas y gastos sufragados por la Administración durante el curso del proceso [administrativo de cobro] [...] figura en el artículo 836-1 del E.T”.*

Es decir, las costas del proceso administrativo de cobro son aquellos gastos que debió asumir la DIAN para cobrar de manera forzada, por vía coactiva, la obligación a cargo del deudor solidario. Son distintas de las costas judiciales (artículos 188 del CPACA y 361 del CGP), que incluyen los gastos y expensas en que incurrir las partes en el curso del proceso judicial y las agencias en derecho y que puede imponer el fallador en la sentencia. No prospera el cargo.

En consecuencia, se confirma la sentencia apelada.

**Condena en costas.** Conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>5</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General

<sup>5</sup> CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.





Radicado: 25000-23-37-000-2021-00326-01 (27954)

Demandante: Jaime Alberto Ruiz Téllez

FALLO

del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto. En consecuencia, no se condena en costas en esta instancia.

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

### FALLA

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia apelada.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>