

Sentencia C-1201/03

ESTATUTO TRIBUTARIO-Vinculación del deudor solidario

UNIDAD NORMATIVA-Hipótesis/UNIDAD NORMATIVA-Sentido propio/UNIDAD NORMATIVA-Sentido lato o amplio

UNIDAD NORMATIVA-Carácter excepcional

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Extensión del examen a normas que no han sido acusadas debe ser restringido

UNIDAD NORMATIVA-Integración como último recurso para evitar fallo inhibitorio

UNIDAD NORMATIVA-Improcedencia

OBLIGACION TRIBUTARIA-Exigencia para fijar el tributo

PROCESO DE DETERMINACION TRIBUTARIA-Hecho directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante o la misma Administración

ESTATUTO TRIBUTARIO-Liquidación oficial

LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION-Procedencia y finalidad

ESTATUTO TRIBUTARIO-Requerimiento especial al declarante

LIQUIDACION DE AFORO-Determinación que la Administración hace de la obligación tributaria

LIQUIDACION DE AFORO Y LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION-Diferencia

EMPLAZAMIENTO PUBLICO-No incluye a los deudores solidarios o subsidiarios

RESOLUCION SANCION-Acto administrativo mediante el cual la Administración impone una sanción

SANCION TRIBUTARIA-Imposición/RECURSO DE RECONSIDERACION-Procedencia

PROCESO DE DETERMINACION OFICIAL Y PROCESO DE EJECUCION COACTIVA-Diferencias

ESTATUTO TRIBUTARIO-Inexistencia de disposición que ordene vinculación del deudor solidario al proceso administrativo

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Caso especial de vinculación

OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeto pasivo

OBLIGACION TRIBUTARIA-Responsabilidad solidaria

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS-Norma especial

OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeto pasivo en los casos de responsabilidad solidaria

DEUDOR SOLIDARIO EN OBLIGACION TRIBUTARIA-Historia legislativa y jurisprudencial relativa al momento de vinculación al proceso de determinación y cobro coactivo

DEBIDO PROCESO-Operancia en el procedimiento administrativo tributario

DERECHO DE CONTRADICCION Y CONTROVERSIA-Vigencia desde la iniciación misma de cualquier procedimiento administrativo tributario/DERECHO DE CONTRADICCION Y CONTROVERSIA-Debe cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas en virtud de lo resuelto por la Administración

CLAUSULA GENERAL DE COMPETENCIA LEGISLATIVA-Límites

OBLIGACION TRIBUTARIA-Deudores solidarios

OBLIGACION TRIBUTARIA-Debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA-Surge ex lege

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Objeto de la individualización

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA-Operancia exige que se demuestren los supuestos de hecho

PROCESO DE EJECUCION COACTIVA-Título ejecutivo

CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-Aplicabilidad ante ausencia de norma expresa en Estatuto Tributario

Dado que actualmente no existe en el Estatuto Tributario una norma expresa que señale que el deudor solidario debe ser vinculado al referido proceso, resulta forzoso concluir que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, ubicado en el capítulo referente a las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, que prescribe que cuando de ellas se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, a ellos debe comunicarse la existencia de la actuación y el objeto de la misma.

TITULO EJECUTIVO-El proferido contra el deudor principal lo será contra el deudor solidario

ACTUACION ADMINISTRATIVA-Comunicación a deudor solidario en forma prevista en C.C.A. no modifica normas de procedimiento administrativo de determinación de obligaciones tributarias

DEUDOR SOLIDARIO-Posibilidad de constituirse en litisconsorte facultativo/DEUDOR SOLIDARIO-Vinculación personal es ineludible para garantizar debido proceso

DEUDOR SOLIDARIO-Vinculación al proceso de ejecución coactiva mediante notificación del mandamiento de pago no contraría la Constitución

OBLIGACION TRIBUTARIA-Deber de citación al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria al deudor solidario

DEUDOR SOLIDARIO-No resulta inconstitucional que el título ejecutivo con el que concluye la actuación administrativa le sea oponible

La Corte entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que

concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

NORMA ACUSADA-Exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso

Referencia: expediente D-4683

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por los artículos 83 de la Ley 6ª de 1992 y 9º de la Ley 788 de 2002.

Actor: Fabio Londoño Gutiérrez

Magistrado Ponente:

Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Bogotá, D. C., nueve (9) de diciembre de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente Sentencia con base en los siguientes,

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Fabio Londoño Gutiérrez, actuando en nombre propio y haciendo uso de los derechos consagrados en los artículos 40 numeral 6º y 95 numeral 7º de la Constitución Política, demandó el artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por los artículos 83 de la Ley 6ª de 1992 y 9º de la Ley 788 de 2002, por estimar que resulta contrario al preámbulo y a los artículos 13, 29, 83, 95 numeral 9º y 363 de la Constitución Política.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma acusada:

“Decreto 624 de 1989

“30 de marzo

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales

“El Presidente de la República de Colombia

“En ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5°, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 42 de 1987, y oída la comisión asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

Decreta:

“...

“Artículo 828-1. (Adicionado por el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992 y por el artículo 9° de la Ley 788 de 2002°). Vinculación de deudores solidarios. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Éste 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.”

III. LA DEMANDA

a. Cargo relativo al desconocimiento del artículo 29 de la Constitución Política.

Para sustentar el cargo relativo al desconocimiento del derecho al debido proceso, el demandante explica que, en materia procedimental tributaria, para que la Administración pueda proceder a practicar una liquidación oficial de revisión, de corrección aritmética o de aforo, o a expedir una resolución de sanción es menester notificar y practicar un requerimiento especial al “contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante”. Agrega que a los mismos sujetos se los considera legalmente aptos y capaces para interponer los recursos de reconsideración y revisión. No obstante, estima que dentro de los conceptos “contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante”, no pueden

considerarse incluidos los deudores solidarios o los responsables solidarios o subsidiarios, pues estas últimas son categorías jurídicas distintas de las primeras. En tal virtud, hoy en día a tales deudores solidarios o subsidiarios no se los vincula a la actuación administrativa previa a la expedición de actos en los que se determinan obligaciones o sanciones tributarias coactivamente exigibles, sin que pueda resultar aceptable la tesis civilista según la cual, por cuanto los diversos deudores solidarios se representan mutuamente, debe darse por entendido que conocen dichas actuaciones y participan en ellas.

Agrega un examen comparativo con lo que sucede en el Derecho tributario español, en donde, afirma, para vincular a un deudor solidario es menester que con anterioridad se profiera un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare su responsabilidad.

A su parecer, la diferencia conceptual entre las nociones de “contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante” y las de deudor solidario o subsidiario fue la que motivó la inclusión del segundo inciso de la disposición que acusa¹, norma que dispone que los títulos ejecutivos que prestan mérito contra el deudor principal también lo prestarán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales. La disposición, sostiene, pretende dar al traste con la jurisprudencia que había sido sentada por el Consejo de Estado, según la cual no era válida la vinculación de los deudores solidarios y de los responsables solidarios y subsidiarios directamente en el mandamiento de pago, sino que, antes de vincularlos al proceso de cobro coactivo, se les debía notificar un acto administrativo en el que se estableciera su calidad de deudores, las circunstancias que configuraban la solidaridad, la proporción de la misma, etc.² Así, a juicio del demandante, el nuevo inciso tendría por finalidad acabar con esta exigencia de creación jurisprudencial, la cual, a pesar de ser claramente ilegal por no encontrar sustento en norma legal alguna conforme a la cual se pudiera vincular anticipadamente a los deudores solidarios, provenía de la circunstancia de que el Consejo de Estado había encontrado totalmente desprotegidos a los deudores solidarios en general, especialmente frente a la efectividad del derecho de defensa y al debido proceso.

Por todo lo anterior considera que la norma que acusa desconoce directamente el derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 superior, pues “no es de recibo constitucional extender la cobertura y exhibibilidad de los títulos ejecutivos contra el deudor

principal a los deudores solidarios y subsidiarios, cuando han sido excluidos del proceso de formación del título y de todo el proceso administrativo de determinación oficial de los tributos y su discusión". Para reforzar su conclusión indica que si bien el Código Contencioso Administrativo contempla la vinculación de todos los afectados o interesados desde el principio de las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, esta norma no se aplica en el procedimiento de determinación oficial y discusión de los tributos nacionales, ni en el proceso de cobro coactivo, por estar regidos por normas especiales y existir mecanismos, también especiales, de vinculación de los deudores u responsables solidarios. No obstante, opina que aún si se llegara a estimar que las normas del Código Contencioso Administrativo resultan aplicables para vincular a los deudores solidarios desde el comienzo de la actuación administrativa oficiosa, la norma demandada igualmente resultaría inexecutable por "innecesaria" y "por servir como poder jurídico al servicio de la "desviación de poder" de la Administración Tributaria para violar el derecho de defensa de los deudores solidarios".

Agrega que por disposición de la ley, el procedimiento de vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios se aplica también por los entes territoriales a los tributos que administran, aumentando la gravedad de los problemas de constitucionalidad de la norma que impugna.

Finalmente, precisa que tal vez el "único evento en que se podría pensar en aplicar la norma demandada es para el caso de "(l)as liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación" que prestan mérito ejecutivo, conforme al numeral 1° del artículo 828 del E.T." Empero, agrega que aun en este caso, así el título provenga del deudor principal, por ser su declaración privada, los responsables solidarios y subsidiarios deben tener derecho a revisar y discutir si tal acto se ajusta a la ley.

b. Cargo relativo al desconocimiento de los principios de igualdad y buena fe.

Aduce el actor que si la ley brinda a los contribuyentes directos o deudores principales todas las garantías procesales, debería proceder de igual manera frente a los deudores y responsables solidarios, a quienes en cambio les niega la facultad de participar en todas las etapas de determinación oficial de los tributos y en su discusión, así como la opción de revisar que las declaraciones o actos privados constitutivos de obligaciones se ajusten a la

legalidad.

Estima que en el evento en que las obligaciones tributarias sean producto de la determinación oficial, tales deudores o responsables solidarios deberían estar autorizados, como terceros interesados, para responder requerimientos, emplazamientos y pliegos de cargos, presentar recursos, solicitar pruebas y en general tener las mismas facultades que se reconocen a los “contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes”. De igual forma, deberían estar autorizados para revisar o hacer revisar la legalidad de las actuaciones de los deudores principales.

A su parecer, tanto la norma demandada como el acto previo de que tratan las sentencias del Consejo de Estado no conceden oportunidades a los deudores y responsables solidarios de discutir a fondo los títulos ejecutivos que vinculan su responsabilidad, y posibilitan actuaciones administrativas en las que esta categoría de sujetos son “asaltados en su buena fe”.

Por todo lo anterior, sostiene, es evidente que la norma acusada desconoce el Preámbulo y los artículos 13 y 83 de la Constitución.

c. Cargo relativo a la violación a los principios de justicia y equidad tributarias.

Dice en este aparte la demanda, que del numeral 5° del artículo 95 de la Constitución³, en armonía con el 363 ibidem⁴, se desprende que el ordenamiento tributario debe ser equitativo y justo. La equidad, estima el ciudadano, debe extenderse a la noción de equidad procesal, entendida como “igualdad de ánimo”.

La norma procesal que ataca, al vincular a los deudores solidarios y extender sobre ellos la cobertura de títulos ejecutivos en cuya producción no han participado, no corresponde a un sistema procesal justo, pues consagra desigualdades para personas que se encuentran en similares situaciones.

d. Inconstitucionalidad por omisión.

Al parecer del impugnante, en la norma que acusa se cumplen todos los requisitos que han sido señalados por la jurisprudencia de esta Corporación como necesarios para que se configure una inconstitucionalidad por omisión; en efecto, explica, hay una norma concreta

respecto de la cual se predica la omisión, norma que es justamente la que demanda; en ella el legislador “excluye de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico, como son los eventos de los deudores solidarios y de los responsables solidarios y subsidiarios”, no habiendo una razón suficiente que justifique dicha exclusión. La exclusión que denuncia produce una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma, lo que implica el incumplimiento de un deber constitucional de legislador, cual es el de procurar un debido proceso justo, adecuado y equitativo que no vulnere los derechos fundamentales de las partes.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

En representación de la Unidad Administrativa Especial de la referencia, intervino dentro del proceso la ciudadana Edna Patricia Díaz Marín, para oponerse a las pretensiones de la demanda.

Afirma la intervinente que esta Corporación mediante Sentencia C- 210 de 20005 se pronunció sobre la responsabilidad solidaria de los socios, encontrándola ajustada a la Constitución Política, y que la filosofía de la norma ahora impugnada es buscar un instrumento efectivo para el pago de los impuestos por parte de aquellos contribuyentes que requieren para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de la representación de un tercero (padres de familia, tutores, curadores, albaceas, etc.), o que han concedido su representación a un apoderado o mandatario general, o para aquellos casos en que “simplemente por mandato legal se configura una responsabilidad solidaria, como ocurre con los socios en las sociedades de personas.”

Agrega que la norma acusada se expidió para responder a la necesidad de “contar con una norma de rango legal, que clarificara que los títulos ejecutivos contra el deudor principal, de igual forma son oponibles a los deudores subsidiarios y solidarios, sin que sea necesario la creación de títulos ejecutivos independientes, ya que se prestaba para una serie de interpretaciones y vacíos de orden legal, que eran llenados a través de doctrina jurisprudencial, en evidente perjuicio para los intereses económicos del Estado.”

Citando la Sentencia C-318 de 1998, estima que siempre que el juez constitucional no esté obligado a llevar a cabo un test estricto de proporcionalidad, “el juicio de necesidad de una norma implica, simplemente, la demostración de que no existe ninguna otra medida que, de manera clara y contundente, produzca en términos constitucionales, iguales resultados a un menor costo.” A su parecer, en el caso presente “salta de bulto la constitucionalidad de la norma legal demandada, como quiera que es requerida por el Ordenamiento Tributario, para lograr la efectividad en el cumplimiento de las respectivas obligaciones fiscales.”

Frente a la presunta violación del debido proceso, dice la interviniente que el actor pretende modificar “todo el engranaje sustancial y procedimental de la relación jurídico tributaria”. Dicho engranaje, afirma, se dirige de manera prioritaria al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir, a quien incurre en la realización del hecho generador del tributo. Por eso, “todo el marco procedimental de determinación oficial de la obligación tributaria como de las sanciones, involucra al sujeto pasivo de la obligación tributaria...” No obstante, continua la interviniente, “el actor pretende con la acción de inconstitucionalidad modificar todo el ámbito procedimental plasmado en el Ordenamiento fiscal para que surja la obligación del Estado de involucrar a deudor solidario...”

Destaca luego la intervención que “entratándose de la responsabilidad subsidiaria, esta se origina porque el legislador tributario ha previsto el cumplimiento de determinados deberes formales por parte de los representantes, entre ellos declarar, de tal forma, que ante su omisión pasan a responder por las correspondientes obligaciones fiscales.” Agrega que el responsable subsidiario tiene el beneficio de exclusión, de tal suerte que solamente responde cuando el Estado no logra que el sujeto pasivo principal (contribuyente) cumpla con sus obligaciones fiscales.

Una situación similar ocurre, dice, en el caso del responsable solidario, en donde cualquiera de los deudores debe asumir el pago de la totalidad de la obligación tributaria, cuando el obligado principal no la cumple. En esta situación se encuentran los apoderados y mandatarios generales y los socios de las sociedades de personas.

Al parecer de la interviniente no está prohibido que el responsable solidario se constituya en litisconsorte facultativo, para que defienda sus intereses dentro del proceso tributario, pero no es deber de la Administración Tributaria la carga de tal iniciativa, es decir la de constituir

el litis consorcio. Al respecto, apoya sus afirmaciones en ciertos apartes de la Sentencia C-210 de 2000 que, a su juicio, tienen ese alcance.

En relación con el cargo relativo al desconocimiento del principio de igualdad, la ciudadana que representa a la DIAN opina que no está llamado a prosperar, toda vez que no es la misma la situación jurídica del sujeto principal de la obligación tributaria, quien no puede alegar ningún tipo de exclusión, que la situación de los deudores solidarios o subsidiarios. En tal virtud es posible dar un trato jurídico diferente a unos y a otros, que además no resulta injusto, pues la jurisprudencia ha dejado sentado que la responsabilidad tributaria de los socios no desconoce los principios de justicia y equidad.

Por último, la DIAN descarta la existencia de una inconstitucionalidad por omisión, pues a su parecer en la norma no se excluyen casos asimilables al regulado por ella.

En representación del ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino dentro del proceso el ciudadano Carlos Andrés Guevara Correa, quien defendió la constitucionalidad de la norma impugnada.

Para sustentar su posición empezó por recordar quiénes son, de conformidad con el artículo 793 del Estatuto Tributario, deudores solidarios en materia tributaria⁶ y cual es el alcance que el artículo 794 del mismo Estatuto da a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad.⁷ A partir de lo anterior explica que el título ejecutivo en contra del deudor principal debe necesariamente extenderse a los deudores solidarios, pues la posición de estos, por ser accesorio, debe seguir la misma suerte del deudor principal.

Recuerda cuáles son los documentos que prestan mérito ejecutivo ante la jurisdicción coactiva para el cobro de una obligación tributaria, documentos que son señalados por el artículo 828 del Estatuto Tributario⁸, y agrega que a su manera de ver no es necesario que se vincule a los deudores solidarios desde el inicio mismo de los procedimientos de investigación tributaria, siendo suficiente hacerlo en el momento en que se inicia el cobro coactivo, cuando la Administración ya tiene certeza sobre la existencia de una obligación clara, expresa y exigible. Dentro del proceso coactivo, los deudores solidarios tendrán oportunidad de controvertir el mandamiento de pago. Lo anterior por cuanto la relación tributaria surge solamente entre el Estado y el sujeto pasivo de la obligación, es decir el contribuyente mismo, sin estar presentes en ese momento los deudores solidarios. Además,

sostiene que nada se opone a que estos últimos participen en el proceso de determinación oficial de los tributos en la vía gubernativa, “porque es claro que desde un comienzo, sobre todo tratándose de socios en donde el ente colectivo es el contribuyente o deudor principal, es muy probable que tengan conocimiento de las obligaciones tributarias de dicho ente”.

Para oponerse al cargo esgrimido por violación del principio de igualdad, citando la sentencia C-210 de 2000 afirma a que a los deudores solidarios no se les niega el derecho a participar en todas las etapas de determinación oficial de los tributos, pues si tienen conocimiento de la situación nada impide que coadyuven en el proceso respectivo. Así, estima que no resulta desconocido el derecho de igualdad pues se les da la misma oportunidad de intervenir que la que se ofrece a los deudores principales.

En cuanto al desconocimiento del principio superior del buena fe, el Ministerio interviniente considera que se presenta una ineptitud sustancial de la demanda, pues no se encuentra explicado cómo los efectos de la norma contradicen particularmente el artículo 83 de la Constitución que consagra dicho principio.

Finalmente, en lo que toca con el cargo de inconstitucionalidad relativo al desconocimiento del principio de equidad tributaria, la intervención oficial del Ministerio de Hacienda señala que ya la Corte había dejado sentado que la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad no constituía una carga injusta⁹; agrega que el sistema procesal vigente da a los deudores solidarios todas las garantías, ya que pueden vincularse desde el comienzo del proceso de determinación oficial de los tributos, si tienen conocimiento de la existencia de la deuda tributaria. Pero en cualquier caso, serán vinculados a través del mandamiento que se libre contra el deudor principal, gozando entonces de las mismas garantías reconocidas a aquél.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino su presidente, doctor Alfredo Lewin Figueroa, quien presentó a la Corte el concepto elaborado por el doctor Juan Rafael Bravo Arteaga y acogido por la mayoría de los miembros de dicho Instituto.

Recuerda el Instituto que el h. Consejo de Estado desde las sentencias de 21 de junio y de 16 de agosto de 1991¹⁰, reiteradas varias veces posteriormente, estableció que “no es

legalmente válida la vinculación de los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, sin que previamente en un acto administrativo ejecutoriado y susceptible de los recursos normales de la vía gubernativa se haya establecido la calidad de deudor solidario de una determinada persona respecto de una determinada obligación.” Manifiesta entonces no compartir la posición del demandante, según la cual la anterior doctrina es equivocada por no existir procedimiento administrativo para producir esa declaración, pues a su parecer resultaría aplicable el artículo 1° del C.C.A. que establece la obligación de la Administración de notificar a cualquier particular interesado, la iniciación de las actuaciones administrativas oficiosas.

Señala entonces el Instituto, que aunque el artículo 831 del Estatuto Tributario permite a los deudores solidarios proponer excepciones referentes a su calidad de tales y al monto de la deuda, lo cual haría pensar que de esta manera se satisface su derecho de defensa, lo cierto es que no es lo mismo defenderse a posteriori, que tener la posibilidad de hacerlo antes del mandamiento de pago, especialmente por las siguientes razones: (i) porque el término para presentar excepciones contra el mandamiento de pago es breve (15 días), mientras que si el deudor solidario tuviera la posibilidad de intervenir antes de la expedición del mismo sería requerido previamente, disponiendo de tres meses para responder al requerimiento, además de que al ser notificado de la liquidación oficial tendría la oportunidad de interponer el recurso de reconsideración, cuyo término de interposición es de dos meses; (ii) además, tanto al responder el requerimiento, como al interponer el recurso, podría presentar pruebas y pedir la práctica de las mismas, lo cual supone una doble posibilidad probatoria, que no está presente cuando sólo se le reconoce el derecho a presentar excepciones contra el mandamiento ya expedido; (iii) adicionalmente, según lo prescrito por el artículo 837 del E.T., con el mandamiento ejecutivo o antes de él es posible decretar el embargo y secuestro preventivo sobre los bienes del deudor tributario, medida respecto de la cual el deudor solidario no ha tenido hasta ese momento oportunidad de defenderse, al paso que el deudor principal si la ha tenido.

La comparación entre la posición del deudor principal y la del deudor solidario muestran, a juicio del Instituto, que existe un tratamiento desigual a favor del primero y en detrimento de los derechos procesales del segundo y también del principio de igualdad.

En salvamento de voto al anterior concepto, los doctores María del Pilar Abella Mancera, Luz

Clemencia Alfonso Hostios y Álvaro Leiva Zambrano, miembros del Instituto interviniente, expresan las razones de su discrepancia con la posición de la mayoría. A su parecer, la responsabilidad solidaria en materia tributaria comparte las características de la solidaridad pasiva, consistente en la pluralidad de sujetos y la unidad de objeto: “la prestación es una sola y uno solo el título, pero varios los sujetos vinculados jurídicamente”.

Por lo anterior, la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo es un efecto directo y propio de la responsabilidad solidaria. Sin este efecto, la responsabilidad solidaria no sería tal.

El debido proceso en la fase de determinación de la obligación tributaria se cumple, respecto de los deudores solidarios, a través del deudor principal, y se explica por la teoría de la representación recíproca, según la cual el deudor solidario sí está representado, por disposición legal, por el deudor principal o por los codeudores solidarios.

El deudor solidario, además, puede intervenir en la fase de determinación de la obligación, si demuestra su interés directo; pero ello no quiere decir que deban notificársele de los actos administrativos que se produzcan, porque su vínculo es en calidad de garante de obligaciones de terceros.

El acto de vinculación del deudor solidario puede ser un acto independiente (como lo es en España) o puede ser también el mandamiento de pago. Lo importante es que dicho deudor en cualquiera de los dos casos tenga la posibilidad de debatir su responsabilidad. En la legislación colombiana se reconoce esta posibilidad, pues no sólo se le notifica el mandamiento de pago que lo vincula como responsable, sino que se otorga la posibilidad de interponer excepciones contra él. Contra la decisión que decide las excepciones cabe luego el recurso de reposición en la vía gubernativa, y también cuenta con la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la justicia contencioso administrativa. Amén de que, si se ve obligado a pagar, queda subrogado en la acción de cobro para repetir contra el deudor principal.

Por todo lo anterior, los miembros del instituto disidentes, no comparte la jurisprudencia del consejo de Estado, y abogan por la constitucionalidad de la disposición demandada en la presente oportunidad.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO

En el proceso de la referencia, intervino el señor Procurador General de la Nación, Edgardo José Maya Villazón, para solicitar la declaratoria de exequibilidad condicionada de la norma acusada.

Explica el señor Procurador que la solidaridad pasiva es un modo de ser de la obligación, impuesto por la ley o estipulado por las partes, que permite al acreedor exigir de cualquiera de los deudores el pago de la obligación. La solidaridad fiscal opera en virtud de la ley. La subsidiariedad, en cambio, implica que un sujeto diferente del deudor deba cumplir la obligación el lugar de aquel. En materia tributaria, se da en caso de incumplimiento de ciertos deberes formales.

Relata entonces la vista fiscal cómo el problema jurídico que se plantea en la presente demanda ha sido abordado anteriormente por la jurisprudencia, la cual, estima, no ha sido del todo unánime en las soluciones que ha dado. Algunos fallos de la Corte Suprema de Justicia y de esta Corporación, en los que se examinaron normas que consagran o consagraban la responsabilidad solidaria de los socios por las obligaciones tributarias de la sociedad, fueron halladas exequibles en oportunidades en que habían sido acusadas de desconocer el derecho de defensa y al debido proceso de tales deudores solidarios por no habérseles dado la oportunidad de atender requerimientos o controvertir la liquidación tributaria en la vía gubernativa¹¹. Esas decisiones se apoyaron fundamentalmente, dice el Procurador, en las consideraciones según las cuales (i) en el proceso de determinación tributaria no se juzga una conducta reprochable sino que se pretende definir una obligación fiscal; (ii) la intervención solitaria de la sociedad obedece a que la relación tributaria sustancial se entraba exclusivamente entre ella y la Nación; (iii) y las normas no prohíben al coadyuvancia de los socios en la etapa de determinación oficial del tributo, pero no corresponde a la Administración la carga de esta iniciativa.

Frente a lo anterior la vista fiscal asevera que el Consejo de Estado ha mantenido una posición contraria a la de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, pues en aras de garantizar el derecho de defensa del deudor solidario ha reiterado varias veces que éste debe ser notificado antes del mandamiento de pago, pues “indefectiblemente ha de hacer parte en la formación del título ejecutivo respectivo.”¹²

Tras describir el estado de la jurisprudencia en la materia, el Procurador continua indicando que para él es claro que la responsabilidad solidaria tributaria es un instrumento valioso de política fiscal, que contribuye al logro de la eficiencia del sistema tributario, y que el legislador tiene libertad configurativa para regularlo. No obstante, estima que el principio de eficiencia debe armonizarse con otras norma constitucionales, especialmente con el artículo 29 superior que “impone la obligación de notificar a quienes tienen un interés legítimo, con el objeto de que conozcan la existencia de la decisión que los afecta, y de esta manera puedan ejercer las facultades propias del debido proceso, evitando a su vez, la realización de procesos reservados en los cuales se tomen decisiones sorpresivas que vulneren los derechos de los particulares, sin que se hubiere tenido la posibilidad de controvertirlas.”

Por lo anterior, estima que “las razones que manifestaron la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, en los fallos referidos a la constitucionalidad del artículo 794 del Estatuto Tributario, no son suficientes para colegir que no se vulnera el debido proceso, cuando a una persona se le exige coactivamente el pago de una obligación tributaria que tiene fundamento en un proceso declarativo de condena del cual no hizo parte, teniendo en cuenta que precisamente dicho proceso va dirigido a establecer la obligación misma.” Agrega que una vez que se produce el acto administrativo que le da existencia a la obligación tributaria, momento en que se puede definir quiénes son los llamados a responder por el pago al lado o en lugar del sujeto pasivo, debe llevarse a cabo la notificación de tal acto a todos los interesados, a fin de que puedan hacer parte de la formación del título ejecutivo, ya sea interponiendo el recurso de reconsideración contra dicho acto, o allanándose a las pretensiones de la administración. Esta notificación, además, resulta necesaria, pues sin ella no se puede asegurar a los deudores solidarios o subsidiarios la posibilidad de controvertir la existencia de la obligación misma.

A manera de conclusión el Ministerio público indica que “en aras de proteger los derechos de defensa y de igualdad de los deudores solidarios y subsidiarios, éstos deben ser notificados del acto administrativo que fija la obligación tributaria para tener la posibilidad de controvertirlo y por la misma vía hacer parte en la formación del título ejecutivo con base en el cual se exigirá el pago. Por lo tanto, la norma acusada deberá declararse ajustada a la Carta, bajo el anterior entendimiento.”

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para resolver sobre la constitucionalidad del artículo demandado, ya que éste hace parte de una ley de la República.

Cuestión previa.

2. La disposición acusada, esto es el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, en su primer inciso define la manera y el momento en el cual debe ser vinculado el deudor solidario al proceso administrativo de cobro de las obligaciones tributarias. Al respecto indica que tal vinculación se hará “mediante la notificación del mandamiento de pago”, el cual deberá librarse “determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor”.

Este primer inciso agrega que la notificación se hará “en la forma indicada en el artículo 826 del estatuto tributario.” El segundo inciso, también acusado, agrega una norma según la cual no es necesario constituir títulos ejecutivos individuales contra el deudor solidario o subsidiario, sino que aquellos proferidos contra el deudor principal lo serán también contra ellos.

A fin de establecer si procede un fallo de fondo, es necesario estudiar si el artículo acusado constituye una unidad normativa que sea susceptible de ser examinada por esta Corporación, o si el examen de constitucionalidad debe extenderse a otras disposiciones con las que se encuentre relacionado, especialmente aquellas que definen quiénes son deudores solidarios o subsidiarios en materia tributaria, es decir los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario.

En efecto, de conformidad con la jurisprudencia sentada por la Corte, la unidad normativa se presenta en varias hipótesis: una primera, que no sería la del presente caso, se da cuando la norma acusada o su contenido normativo se encuentran reproducidos en otro u otros textos legales no demandados, de manera tal que la declaración de la Corte – especialmente la declaración de inconstitucionalidad- puede resultar inocua si no se refiere a todas las disposiciones con el mismo alcance regulador. Este es el sentido propio de la figura de la unidad normativa a la que se refiere el artículo 6º del Decreto 2067 de 1991 cuando dispone que “la Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales”. No obstante, en un sentido lato o amplio del concepto, la Corte

ha entendido que también se presenta la unidad normativa cuando no es posible pronunciarse respecto de una norma expresamente demandada, sin referirse también a la constitucionalidad de otras disposiciones con las cuales se encuentra íntimamente relacionada. Sin embargo, esta íntima relación entre las normas no es cualquier tipo de relación sino aquella que hace que sea “imposible estudiar su constitucionalidad sin analizar las otras disposiciones”. Las normas en este caso tienen cada una un sentido regulador propio y autónomo¹³, pero el estudio de constitucionalidad de la disposición acusada impone el examen de la conformidad o inconformidad con la Constitución de algunos elementos normativos a los cuales hace referencia, que están contenidos en otras disposiciones no demandadas. Con estas últimas se constituye la unidad normativa.

En el presente caso, dado que existen en el ordenamiento jurídico otras disposiciones que señalan quiénes son deudores solidarios o subsidiarios en materia tributaria, y que de manera general definen el concepto de solidaridad, se pregunta la Corte si para el examen de constitucionalidad del artículo 828-1 es necesario integrar una unidad normativa con estas otras normas, dado que ellas definen conceptos a los que alude el artículo impugnado.

Conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, la conformación de una unidad normativa “debe ser excepcional”¹⁴, pues salvo los casos taxativos mencionados por la Carta, a la Corte no le corresponde revisar oficiosamente las leyes sino que debe pronunciarse sobre aquellas normas que sean demandadas por un ciudadano¹⁵. Además, dado que el proceso de control de constitucionalidad se surte con participación de la ciudadanía (CP arts 1º, 40 ord. 6º y 241), la extensión del examen de la Corte a normas que no han sido expresamente acusadas debe ser restringido, so pena de desconocer ese elemento de participación definido por el constituyente. Por todo lo anterior, la Corte ha entendido que la integración de una unidad normativa, que significa que el examen se extenderá a normas no acusadas, debe ser hecho únicamente como último recurso para impedir un fallo inhibitorio. Es decir, solamente cuando la decisión de la Corte se hace imposible sin entrar a examinar las disposiciones relacionadas con la acusada, procede el conformar la referida unidad normativa.

En el presente caso, si bien existen en el ordenamiento otras normas que se refieren al tema de la responsabilidad solidaria o subsidiaria, especialmente aquellas que señalan quiénes tienen el carácter de deudores de esa clase, la Corte no estima necesario referirse a todo ese conjunto normativo amplio. Encuentra perfectamente posible estudiar exclusivamente si la

manera y la oportunidad de vinculación de la referida clase de deudores desconoce los derechos al debido proceso o a la igualdad, el principio de buena fe o los mandatos de justicia y equidad que consagra la Carta. A esta conclusión llega por varias razones:

a. En primer lugar, porque es independizable el asunto de si la responsabilidad solidaria de ciertas personas en materia tributaria se ajusta o no a la Constitución, del tema del procedimiento a través del cual dicha responsabilidad va a hacerse efectiva por la Administración. Lo primero es un asunto sustancial, al paso que lo segundo es procesal. Evidentemente, el examen de las normas procesales no necesariamente implica el estudio de la constitucionalidad de las normas sustanciales que consagran los derechos o las obligaciones que por tales normas de trámite se hacen efectivos. Admitir lo contrario conllevaría una cláusula extrema de extensión de las facultades de control de la Corte.

El artículo 828-1, según se dijo, regula el momento y la manera en la que el deudor solidario es vinculado al procedimiento administrativo de cobro de las obligaciones tributarias; al respecto la norma señala que tal vinculación se produce mediante la notificación del mandamiento de pago, en la forma prevista en el artículo 826 del Estatuto Tributario. Indica también algunas características especiales del referido mandamiento de pago, pues señala que el mismo debe determinar de manera individual el monto de la responsabilidad del deudor solidario. Esta determinación individual, entiende la Corte, debe corresponder a lo decidido en el acto administrativo ejecutoriado con el que culmina el proceso administrativo de determinación de las obligaciones tributarias, que constituye el título ejecutivo que da lugar al proceso de cobro coactivo. Como consecuencia de esa determinación individual de la responsabilidad de cada deudor solidario hecha en el mandamiento de pago, el inciso segundo del artículo 828-1 agrega que no se hace necesario proferir títulos ejecutivos individuales contra cada deudor solidario.

Todo lo anterior constituye una regulación de naturaleza procesal, cuyo estudio de constitucionalidad es independiente de la noción sustancial de solidaridad y de la determinación legal de la responsabilidad solidaria de ciertas personas por las obligaciones tributarias de otras.

b. De otro lado, las normas que definen quiénes responden solidariamente por las obligaciones tributarias de otros, contenidas especialmente en los artículos 793 y 794 del

Estatuto Tributario, son ciertamente extensas y se refieren a muy diversas hipótesis, cuyo examen de constitucionalidad no ha sido demandado. Tales hipótesis son todos los casos de responsabilidad solidaria de (i) los socios por los impuestos de la sociedad, (ii) de los socios de sociedades disueltas por el mismo concepto, (iii) de la sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida, (iv) de 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, (v) de los herederos y los legatarios por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, (vi) de los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica y (vii) de los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

Extender el examen de constitucionalidad a todos los anteriores supuestos de hecho que generan responsabilidad solidaria en materia tributaria, cada uno de los cuales obedece a fundamentos sustanciales distintos, implicaría la asunción de oficio de una amplia competencia sin dar espacio a la participación ciudadana, además de manera innecesaria, pues, como se dijo anteriormente, la constitucionalidad de las normas procesales que regulan la manera de hacer efectivas las obligaciones sustanciales puede ser estudiada independientemente de las normas que imponen tales obligaciones legales.

c. Por otra parte la responsabilidad sustancial solidaria en materia tributaria ya fue objeto de examen de constitucionalidad en otra oportunidad anterior, referida al caso concreto de la responsabilidad de los socios por las obligaciones tributarias de la sociedad, que regula el artículo 794 del Estatuto Tributario, oportunidad en la cual la Corte entendió que dicha responsabilidad no desconocía la Constitución. De esta manera, en un fallo que hizo tránsito a cosa juzgada esa responsabilidad sustancial, cuya efectivización regula la norma procesal ahora acusada, fue encontrada exequible. Así, por lo menos frente a esta categoría de deudores solidarios, el asunto de la constitucionalidad de la solidaridad tributaria se encuentra definido, de manera tal que la norma ahora acusada puede ser examinada independientemente de la estudiada anteriormente.

El fallo en cuestión se encuentra recogido en la Sentencia C- 210 de 2000.¹⁶ Aunque en esa ocasión uno de los cargos tenía que ver con la violación del derecho al debido proceso de los deudores solidarios, y para sustentarlo se hacía mención del artículo ahora acusado, el

núcleo esencial del debate radicaba en si la responsabilidad solidaria en sí misma considerada de los socios por los impuestos de la sociedad se ajustaba o no a las normas superiores, pues tal era el contenido regulante de la disposición acusada en esa oportunidad, y no la manera de hacerla efectiva. Por ello, la ratio decidendi de ese pronunciamiento radicó en la consideración según la cual esa responsabilidad sustancial no desconocía la Constitución, por las siguientes razones:

“...bien puede el legislador, como lo hizo en la norma cuestionada, introducir la responsabilidad solidaria como un mecanismo tendiente a impedir, se reitera, la práctica de la evasión tributaria, sin que ello signifique desconocimiento de los principios y normas superiores, pues es evidente que los socios tienen y mantienen, durante la existencia de la sociedad, un interés económico y patrimonial en los resultados de la gestión social que se adelanta por parte de los órganos directivos, gerentes, juntas directivas, etc.. Por otro lado, en opinión de la Sala, la solidaridad en materia impositiva descansa también en la función social del derecho de propiedad (art. 58 superior), y en la necesidad de financiar permanentemente los gastos e inversiones públicas (art. 95-9 ibídem), ya que es incuestionable que exista un interés patrimonial del socio en los resultados de las actividades que cumpla la sociedad. Ello explica por qué la suerte de ésta y las obligaciones que se causen por razón de la misma no deben ser enteramente ajenas al asociado, socio, comunero, cooperado o suscriptor, por lo que el legislador entendió que el miembro del ente social asume los riesgos inherentes a las vicisitudes de este tipo de negocios jurídicos contractuales.”

Ahora bien, aunque en el fallo transcrito se hicieron también una serie de consideraciones relativas al procedimiento para hacer efectiva esa responsabilidad solidaria, consideraciones que a juicio de la Corte ahora merecen ser revisadas, como se hará adelante, por la materia y naturaleza de la disposición que entonces se acusaba, definitiva de una responsabilidad sustancial, tales referencias a la manera de vincular a los socios al proceso de cobro administrativo de las obligaciones tributarias de la sociedad no pueden ser consideradas como la ratio decidendi de la decisión. Esta razón se encuentra más bien en las consideraciones transcritas que, como se dijo, llevaron a declarar constitucional el artículo 794 del Estatuto Tributario.

d. Finalmente, la Corte observa que la presente demanda no puede ser estudiada desde la

misma óptica en que lo fue la radicada bajo el número D-4585, dirigida en contra del artículo 9° de la Ley 788 de 2002 que adicionó el artículo 828-1 del Estatuto Tributario con su actual segundo inciso. Demanda que culminó con la Sentencia C- 1114 de 2003¹⁷, en donde la Corte se inhibió de proferir un fallo de fondo al considerar que el cargo esgrimido en contra del inciso entonces acusado no se refería al alcance normativo de la disposición. Es decir, estimó que de dicho inciso no se infería que los deudores solidarios estuvieran excluidos del proceso de determinación de la obligación tributaria, como lo alegaba el demandante. En tal virtud, como la acusación de inconstitucionalidad partía de la base de un alcance regulador que la disposición no tenía, o que no era posible deducir de su lectura, se presentaba una ineptitud sustancial en la formulación del cargo, defecto que obligaba a la Corte a proferir un fallo inhibitorio en relación con el mismo.

e- Por último tampoco considera la Corte que sea menester conformar una unidad normativa con las demás disposiciones que regulan el proceso administrativo de determinación de las obligaciones tributarias, pues ninguna de ellas se refiere de manera general al asunto de la vinculación del deudor solidario al proceso de determinación de las obligaciones tributarias¹⁸, y por lo tanto no contienen elementos normativos a los cuales haga referencia la disposición ahora acusada, cuyo estudio sea necesario a fin de poder fallar de fondo.

En esta oportunidad la Corte aprecia que la demanda, las intervenciones y el propio estudio que ella ha adelantado ponen de presente una ya larga historia jurisprudencial que muestra cómo la norma acusada, especialmente su primer inciso, ha sido objeto de una interpretación según la cual, en virtud de lo que ella dispone, no resulta necesario que la Administración vincule a los deudores solidarios al proceso de determinación de la obligación tributaria, bastando con vincularlos al proceso de cobro coactivo “mediante la notificación del mandamiento de pago”, como lo afirma el primer inciso de la disposición, que no fue acusado en la oportunidad anterior. Interpretación esta que, a su modo de ver, no resulta acorde con los dictados de las normas superiores relativos al derecho al debido proceso y a la igualdad. En tal virtud, en ejercicio de la función que le compete como guardiana de la Constitución considera imperioso proferir un fallo de fondo, sustentado en las consideraciones que más adelante se verterán, con fundamento en la cuales expulsará del ordenamiento la aludida interpretación, contra la cual, dicho sea desde ahora, el H. Consejo de Estado luchó a través de una jurisprudencia garantista que en las líneas siguientes se comentará.

El proceso de determinación oficial de la obligación tributaria y el proceso de cobro coactivo de la obligación tributaria.

3. Las leyes que imponen tributos señalan de manera general los supuestos de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación tributaria. La obligación surge ex lege, pero es necesario fijar el monto del tributo a pagar en cada caso concreto y particular. Esta fijación exige i) establecer la ocurrencia del supuesto de hecho generador de la obligación tributaria o hecho gravable; ii) establecer la dimensión económica del mismo o base gravable; y, iii) aplicar la tarifa correspondiente. A este proceso se le llama “proceso de determinación tributaria” y debe ser hecho directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o por la misma Administración cuando los anteriores no cumplen con ese deber. En este último caso, la Administración produce una liquidación oficial del impuesto o de la sanción por el incumplimiento de algún deber u obligación tributaria.

El Capítulo II del Título IV del Estatuto Tributario regula el tema de las liquidaciones oficiales y se refiere a los actos administrativos de liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo y resolución de sanción que produce la Administración dentro de procesos de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones.

La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable o agente retenedor.¹⁹ Su finalidad es revisar la declaración privada con participación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante y modificarla si no se ha hecho de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja adecuadamente la situación económica de hecho que da lugar a la obligación tributaria. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración envía al declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contiene todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones que sustentan la modificación o modificaciones. ²⁰ Este requerimiento debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada.²¹ Dentro de los tres meses siguientes al requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante puede formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración que se alleguen al proceso los documentos que reposen en sus archivos, así como pedir la práctica de inspecciones

tributarias, siempre y cuando estas solicitudes sean conducentes, caso en el cual deben ser atendidas.²² De esta actuación puede resultar que se acepten los hechos planteados en el requerimiento administrativo, y que en consecuencia corrija voluntariamente su declaración. En caso contrario, una vez agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la Administración debe proferir y notificar la liquidación de revisión.²³ No existe norma en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial al deudor solidario, ni que disponga vincularlo a la actuación descrita. Como dentro de los conceptos de “contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante” no pueden considerarse incluidos los deudores solidarios o subsidiarios, pues se trata de categorías jurídicas distintas, no es posible entender que el requerimiento deba ser comunicado también a éstos.

La liquidación de aforo es la determinación que la Administración hace de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando éstos han incumplido con su obligación de declarar.²⁴ Pretende suplir a aquellos en la obligación de declarar que han incumplido. Es decir pretende que la Administración liquide el impuesto que no ha liquidado éstos. A diferencia del caso anterior, no se trata de modificar una declaración presentada, sino de liquidar el valor de la obligación tributaria ante la omisión del deber de presentar la declaración. Antes de producir la liquidación de aforo, la Administración debe emplazar públicamente a los incumplidos a fin de que, en el término de un mes, cumplan el deber omitido. Para esos efectos, divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, emplazados o sancionados por no declarar. No obstante, la ley no indica que se deba hacer lo propio con los nombres de los deudores solidarios o subsidiarios, ni existe disposición alguna que obligue a vincularlos al proceso administrativo en curso; y como, según se dijo, dentro de los “contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes”, no pueden considerarse incluidos los deudores solidarios o subsidiarios, pues estas últimas son categorías jurídicas distintas de las primeras, resulta que la ley no ordena el emplazamiento de estos últimos. Agotado el procedimiento descrito, la Administración puede, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, producir la referida liquidación de aforo.²⁵

La resolución sanción es el acto administrativo mediante el cual la Administración impone

una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor. De conformidad con lo prescrito por el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales de revisión o de aforo. De manera general, las sanciones tributarias se imponen por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 718 del Estatuto Tributario, la Administración de impuestos divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención sancionados por no declarar; no obstante, ninguna disposición obliga a hacer lo propio respecto de los deudores solidarios de aquellas sanciones.

4. Dentro del proceso administrativo de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, antes de la adopción de la decisión administrativa final, el contribuyente o responsable directo del pago del tributo ha tenido la ocasión de oponerse, pues se le ha dado la oportunidad de conocer el contenido del proyecto de declaración oficial o de resolución sanción y las razones por la cuales se piensa adoptar esa decisión administrativa, y también facultad de aducir pruebas. Posteriormente, una vez proferidos, los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales o las resoluciones que imponen sanciones pueden ser discutidos ante la misma Administración. A este respecto, el artículo 720 del Estatuto Tributario prescribe que contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones procede de manera general el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. Y en caso de que el contribuyente no interponga oportunamente los recursos por la vía gubernativa, el artículo 736 del Estatuto Tributario le permite solicitar la revocatoria directa dentro de los dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Agotada la vía gubernativa, tales actos administrativos pueden ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativo. Como ninguna norma del Estatuto Tributario ordena vincular formalmente al deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria, el ejercicio de su derecho de contradicción en esta fase, mediante la interposición de los recursos que se acaban de comentar, no resulta asegurado.

5. Resulta importante distinguir entre la actividad que se plasma en los actos administrativos que se vienen comentando -liquidación de revisión, liquidación de aforo y resolución sanción- que está destinada a declarar la existencia y fijar el monto de una deuda tributaria, y la actividad desplegada en ocasiones por la misma Administración cuando, posteriormente, una vez en firme el acto administrativo de determinación oficial de un tributo o de imposición de una sanción, ante el incumplimiento del obligado procede a perseguir el pago de esa deuda mediante el proceso de ejecución coactiva. Ambas actividades -determinación oficial y ejecución coactiva- se diferencian por el fin que persiguen y por los procedimientos a través de los cuales actúa la Administración: en los procesos de determinación oficial se busca declarar la existencia de una obligación tributaria, mientras que los procesos de cobro coactivo persiguen ejecutar o hacer efectivo el pago de la misma. El procedimiento de cobro coactivo se inicia cuando el funcionario competente produce el mandamiento de pago, ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. (Estatuto Tributario Art. 826)

Como antes se dijo, la norma ahora acusada, ubicada dentro del Título VIII del Estatuto Tributario que regula el procedimiento de ejecución coactiva, en su primer inciso regula el momento y la forma en que los deudores solidarios se vinculan a la actuación administrativa anteriormente comentada, indicando que ellos sólo se vincularán “mediante la notificación del mandamiento de pago”, obviamente cuando ha concluido el proceso administrativo de determinación oficial de la obligación. El segundo inciso de la norma agrega que “(l)os títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.”

Se repite, no existe ninguna disposición dentro del Estatuto Tributario que de manera general ordene la vinculación del deudor solidario o subsidiario al proceso administrativo que termina con el acto administrativo contentivo de la liquidación oficial de revisión, de liquidación de aforo, o resolución de sanción. La única excepción es la prevista para el caso de la responsabilidad solidaria derivada de la complicidad para la evasión tributaria a que se refiere el artículo 795 del referido Estatuto²⁶, pues en ese caso la ley ordena que simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración tributaria notifique el pliego de cargos a las personas o entidades que hayan resultado comprometidas en esas conductas concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido este término, la ley ordena dictar resolución

mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos en las investigaciones, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación. Sólo en este caso

procede el recurso de reconsideración, únicamente para discutir la calidad de deudor solidario.²⁷

Empero, este caso es especial; la notificación que aquí se ordena, y la subsiguiente posibilidad de presentar descargos y de interponer el recurso de reconsideración y de agotar la vía gubernativa, no opera en los demás casos de responsabilidad solidaria en materia tributaria.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria y el deudor solidario de la misma.

6. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 792 del Estatuto Tributario, son sujetos pasivos los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, “respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial”. Por su parte, el artículo siguiente define quiénes responden solidariamente por el pago del tributo, y al respecto indica que lo hacen:

“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, y

“f). Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.”

La responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad merece una norma especial, el artículo 794, según el cual “los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comuneros, responden solidariamente por los impuestos de la sociedad correspondientes a los años gravables 1987 y siguientes, a prorrata de sus aportes en la misma y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. Se deja expresamente establecido que esta responsabilidad solidaria no involucra las sanciones e intereses, ni actualizaciones por inflación. La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.”²⁸

Nótese que en los casos de responsabilidad solidaria legalmente definidos en las normas anteriores, los sujetos pasivos de la obligación tributaria directamente obligados son el causante y la sucesión ilíquida, las sociedades disueltas, la sociedad absorbida, la sociedad matriz domiciliada en el exterior, los entes colectivos sin personalidad jurídica y en ciertos casos el deudor. La relación jurídica tributaria se traba entre estas personas y el Estado, pero otras, llamadas deudores solidarios, son llamadas también al pago del tributo.

Respecto de la solidaridad de los herederos y por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, que opera a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario, la norma del Estatuto Tributario que se acaba de transcribir así como el artículo 828-1 ahora bajo examen resultan armónicos con lo prescrito por el artículo 1434 del Código Civil, que prescribe:

“Artículo 1434. Los títulos ejecutivos contra el difunto lo serán igualmente contra los herederos; pero los acreedores no podrán entablar o llevar adelante la ejecución, sino pasados ocho días después de la notificación judicial de sus títulos.”

Por su parte el artículo 795 regula otro caso de solidaridad legal por obligaciones tributarias al indicar que “(c)uando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.”

Finalmente, los artículos 796 y 797 del E.T contemplan otros casos adicionales de responsabilidad solidaria por obligaciones tributarias. Según el primero, los representantes legales de las entidades del sector público responden solidariamente con la entidad por el impuesto sobre las ventas no consignado oportunamente que se cause a partir de diciembre 24 de 1986, y por sus correspondientes sanciones. Según el segundo, existe responsabilidad solidaria cuando varias personas aparezcan como beneficiarios en forma conjunta, o bajo la expresión y/o, de un título valor, caso en el cual serán solidariamente responsables del impuesto correspondiente a los respectivos ingresos y valores patrimoniales.

La historia legislativa y jurisprudencial de la disposición acusada, relativa al momento de vinculación del deudor solidario.

7. La norma que ordena la vinculación del deudor solidario en el momento de la notificación del mandamiento de pago, una vez abierto el proceso de ejecución coactiva, fue introducida al ordenamiento jurídico mediante el artículo 83 de la ley 6ª de 1992, que adicionó el Estatuto Tributario con un nuevo artículo: el 828-1, ahora acusado.

El artículo 828-1 del referido Estatuto, a su vez, fue adicionado con un nuevo inciso por el artículo 9º de la Ley 788 de 2002. Dicho inciso es aquel según el cual “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.”²⁹

Es decir, entre 1992 y 2002 el artículo demandado sólo estuvo compuesto por su primer inciso. El segundo fue recientemente adicionado mediante la Ley 788 de diciembre 27 de 2002.

¿Cual fue la razón de esta adición? Varias de las intervenciones se refieren a este asunto, que resulta importante para la cabal comprensión de la disposición y su posterior examen de constitucionalidad.

En el lapso comprendido entre 1992 y 2002, estando vigente únicamente el primer inciso de la disposición, se produjeron diversos actos de vinculación de distinta categoría de deudores solidarios a procesos de ejecución coactiva, mediante la notificación de un mandamiento de pago producido con base en un acto administrativo en firme de liquidación oficial de tributos o de imposición de sanciones, expedido como culminación de una actuación administrativa

en la cual no había intervenido el deudor solidario. Ante la inexistencia de una norma que ordenara la vinculación del deudor solidario al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, el h. Consejo de Estado sentó en una jurisprudencia reiterada conforme a la cual, para vincular como deudor solidario a una persona por los impuestos de otra, era necesario que la Administración profiriera un acto previo por medio del cual se determinaran individualmente las circunstancias que configuraban la solidaridad. Así por ejemplo, en reciente sentencia de julio cinco de 200230, dijo lo siguiente:

“Reiteradamente esta Sección ha sostenido que para vincular como deudor solidario a una persona por los impuestos que deba la sociedad de la cual es socio, es necesario que la Administración profiera un acto previo por medio del cual se determinen individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, se establezca la calidad de solidario del deudor, la proporción de la participación del socio en el capital social, tiempo de posesión durante el período gravable y la cuantía que le corresponde. Dicho acto, debidamente notificado y ejecutoriado es el título ejecutivo indispensable para librar el mandamiento de pago.

“En consecuencia se concluye que en todo caso aún por lo dispuesto en el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es necesario el acto administrativo previo de vinculación pues la inexistencia del título ejecutivo, impide que se adelante el proceso de cobro coactivo.

“En el caso que se discute el Mandamiento de Pago 004 de 5 de marzo de 1999, se fundamenta en el título ejecutivo 50. 100.36 que es la liquidación oficial de revisión practicada a la sociedad SERVIPROCOL Ltda. el 1º de abril de 1996 por concepto de impuesto de renta y complementarios de la vigencia fiscal de 1992. (fl.26 a 32), o sea que el título en que se basó el mandamiento de pago no contiene una obligación clara, expresa y exigible en contra de los demandantes, puesto que corresponde a las obligaciones tributarias de la sociedad, persona diferente a cada uno de los socios.

“No se discute en este caso la solidaridad de los socios que la ley establece frente a las deudas fiscales de la sociedad, pero sí el derecho que tienen estos a que la Administración les individualice sus obligaciones mediante un acto administrativo ejecutoriado, previo al proceso coactivo.

“De otra parte la tesis que formula la Administración en el alegato de conclusión de esta instancia, según la cual a partir de la vigencia de la ley 6 de 1992, artículo 83 (828-1de E.T.)

la vinculación del deudor solidario al proceso administrativo coactivo solo exige la notificación del mandamiento de pago en el cual se individualice el monto de la obligación del respectivo deudor, por lo que “el título ejecutivo es el mismo mandamiento de pago”. (fl-140)

“Al respecto la Sala observa que efectivamente para vincular al deudor solidario al proceso de cobro coactivo se requiere proferir el mandamiento de pago donde conste la obligación debidamente individualizada. Pero para promover el proceso debe existir la obligación, y esta debe constar en un título ejecutivo que demuestre que es expresa clara y actualmente exigible como lo establece el Código de Procedimiento Civil. Por consiguiente es esencial que el mandamiento de pago se refiera al título ejecutivo, que es precisamente el que demuestra la existencia de la obligación que se hace efectiva mediante esta clase de proceso.

“Si fuera procedente la expedición de mandamientos de pago sin un título ejecutivo, la ley no habría contemplado entre las excepciones contra dicho mandamiento, la falta de ejecutoria del título, la pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente y la falta de título ejecutivo, previstas en los ordinales 3º, 4º y 7º del artículo 831 del Estatuto Tributario.”

Como puede apreciarse, el Consejo de Estado, con miras a proteger el derecho de los deudores solidarios a intervenir en el proceso de determinación de las obligaciones tributarias que pudieran resultar obligados a satisfacer en virtud de la solidaridad, consideró que era necesaria la expedición previa de otro acto administrativo que tuviera las características de título ejecutivo, en el cual constara expresamente no sólo la calidad de deudor solidario del obligado, sino también la determinación individual de las circunstancias configurativas de la solidaridad.

En otras ocasiones, el Consejo se refirió a la violación de derechos fundamentales que acarreaba la vinculación del deudor solidario al proceso de ejecución coactiva mediante la notificación del mandamiento de pago, sin haberle permitido intervenir en el proceso administrativo de determinación su obligación tributaria. En este sentido, por ejemplo dijo:

“Incurre la actuación administrativa en violación de los artículos 2º inciso 1º que consagra los fines esenciales del Estado; 13 referido el derecho fundamental de la igualdad; y 15 que consagra el derecho a la intimidad y al buen nombre; toda vez que el mandamiento ejecutivo

00060 de agosto 9 de 1996, mediante el cual se exigió a la actora en su calidad de socia solidaria de la sociedad CARROCERIAS MUISCA LTDA., fue expedido sin existir un acto previo que individualizara la obligación a su cargo, con lo cual se le impidió cumplir voluntariamente con el pago, se le dio un trato discriminatorio frente al deudor originario, y se violentó el derecho fundamental del buen nombre.”³¹

Recientemente, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002 que adicionó el artículo 828-1 bajo examen con su actual inciso segundo, el h. Consejo de Estado nuevamente reiteró su jurisprudencia relativa a la necesidad de vincular al deudor solidario previamente al mandamiento de pago. Dijo al respecto lo siguiente:

“Ha dicho la sala en reiteradas oportunidades, que no es válida la vinculación del deudor solidario hecha directamente en el mandamiento de pago, sino que esta debe realizarse mediante un acto administrativo previo que deberá ser notificado en debida forma a los socios vinculados, donde se establezca la 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.

“El criterio expuesto sigue siendo válido, después de la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992, artículo 83, mediante la cual se incorporó al Estatuto Tributario el artículo 828-1, según el cual “La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago”.

“La existencia de un título ejecutivo previa a la notificación del mandamiento de pago, se colige igualmente de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, según el cual, “Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible”, entre otros, “Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de la Nación, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma de dinero, en los casos previstos en la ley.”³²

“Conforme a lo anterior resulta errada la posición de la administración al considerar que por efectos de la aplicación del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, no es necesario que exista un título ejecutivo previo que permita vincular al deudor solidario, pues no puede confundirse el acto procesal de notificación del mandamiento de pago, con el título ejecutivo, ya que el

primero es el medio a través del cual es posible la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro, y el segundo la causa material que justifica tal vinculación, es decir el acto contentivo de la obligación clara expresa y exigible, cuyo cobro se pretende.

“De otra parte no es acertado afirmar que la jurisprudencia después de lo establecido en el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992, haya sostenido que no se requiere acto previo al mandamiento de pago para efectuar la vinculación del deudor solidario, ya que por el contrario han sido reiterados los pronunciamientos de la Corporación en relación con el tema en el sentido de señalar que en vigencia de la citada ley se requiere de la constitución del título ejecutivo respecto del deudor solidario, como quiera que las liquidaciones oficiales, privadas y otros títulos ejecutivos lo son frente a los contribuyentes a quienes se les práctica, más no cobijan automáticamente a los deudores solidarios, por lo que previo a la vinculación del deudor, la administración debe producir un acto administrativo notificado en debida forma, en el cual determine individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, la proporción de la participación del socio, el tiempo de posesión durante el período gravable.”³³

8. La anterior posición jurisprudencial del h. Consejo de Estado había sido finalmente aceptada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, como puede apreciarse en el siguiente concepto jurídico expedido a solicitud ciudadana, antes de la expedición de la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002³⁴:

“Han surgido diversas interpretaciones con respecto a la vinculación de los deudores solidarios frente a la administración tributaria y sobre la forma de llevarla a cabo. Parecía, como lo manifiesta el consultante que el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, incorporado en el artículo 828-1 del Estatuto Tributario solucionaba este problema, al disponer que la vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago en la forma indicada en el artículo 826 Ibidem, el cual deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor. Por esta razón, esta Oficina, en Concepto 036980 de Mayo 26 de 1998, sostuvo que a partir de la Ley 6 de 1992 la vinculación de los deudores solidarios se hace independientemente mediante la notificación del mandamiento de pago.

“Sin embargo se hace necesario, a instancias de la consulta y de reiteradas sentencias del

Consejo de Estado, precisar nuevamente este aspecto.

"De acuerdo con los artículos 497 y 561 del Código de Procedimiento Civil, el mandamiento de pago al deudor, solo puede expedirse sobre la existencia de un título ejecutivo.

"Por su parte, el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, al enumerar los documentos que constituyen título ejecutivo, enfatiza que prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

"A su vez, el artículo 828 del Estatuto Tributario, establece:

"Prestan mérito ejecutivo:

"1.-Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

"2.- Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

"3.-Los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

"4.- Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

"5.- Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales."

"Para nuestro caso, interesan los tres primeros documentos constitutivos de título ejecutivo. No puede ser la liquidación privada del ente jurídico con respecto a los asociados, pues con ella se establece una relación entre el sujeto pasivo directo y la Administración de Impuestos.

"De la misma manera, una liquidación oficial practicada a cargo de una sociedad o ente colectivo, siendo un título ejecutivo se predica también del sujeto pasivo primario, directo de

los impuestos mas no de los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros o consorciados, precisamente porque respecto de ellos no existe una individualización teniendo en cuenta la proporción monetaria y temporal de que trata el artículo 794 del Estatuto Tributario y tampoco se cumple la exigencia del artículo 68 del Código Contencioso Administrativo en el sentido de que debe existir una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

"En estas condiciones y siendo que el cobro coactivo se inicia con el mandamiento de pago, considera este Despacho que para salvaguardar el principio del debido proceso debe darse la oportunidad a los miembros de los entes jurídicos o colectivos con o sin personería jurídica, que por medio de un título ejecutivo individualizado, antes del inicio del proceso de cobro, puedan conocer su obligación tributaria, por efectos de su solidaridad con independencia del título ejecutivo del ente al que pertenecen. En consecuencia, debe apelarse al numeral 3 del artículo 824 del ordenamiento tributario, para que por un acto administrativo se obre en consecuencia, en cuanto resulta desigual la vinculación directa al proceso por medio del mandamiento ejecutivo.

"Por lo expuesto, este Despacho hace suyas las reiteradas apreciaciones sobre el caso hechas por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa al resolver demandas de nulidad y restablecimiento del Derecho sobre la materia, que se sintetizan en la Sentencia No. 11150 de Abril 20 de 2001, una de las últimas proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de la cual transcribimos los apartes pertinentes:

"...como lo ha dicho la sala en reiteradas oportunidades, no es válida la vinculación hecha directamente en el mandamiento de pago, sino que ésta debe realizarse mediante un acto administrativo previo que deberá ser notificado en debida forma a los socios vinculados, donde se establezca 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."

"El criterio expuesto, que se reitera en esta oportunidad, sigue siendo válido, después de la entrada en vigencia de la Ley 6ª de 1992, artículo 83, mediante el cual se incorporó al Estatuto Tributario el artículo 828-1, según el cual "La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago", porque como lo ha expuesto la

Sala en anteriores oportunidades (sentencias de febrero 14 de 1997, Exp. 7991; agosto 4 de 2000, Exp. 101599; y agosto 25 de 2000 Exp. 100446, entre otras), dicha actuación debe entenderse restringida al proceso administrativo de cobro coactivo, no a la actuación precedente de formación del título ejecutivo, que necesariamente debe cumplirse, porque el proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago no tiene como finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino hacer efectivas las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes, por lo que para la ejecución se requiere la existencia previa de un título, tal como se colige de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo...”

”Por último, el acto administrativo que constituye el título ejecutivo, debe proferirse por el respectivo Administrador de Impuestos, previamente al mandamiento de pago que se pretende frente al ente societario notificarse de acuerdo con el artículo 566 del Estatuto Tributario dentro del término de cinco (5) años, término de exigibilidad del título ejecutivo contra el contribuyente directo, y como en todo acto administrativo debe garantizarse el derecho de defensa mediante el otorgamiento del recurso previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario. La decisión del recurso de reconsideración deberá efectuarse dentro del término previsto en el artículo 732 Ibidem so pena de la aplicación del silencio administrativo positivo, pero en todo caso deberá tenerse en cuenta el término mencionado de los cinco años, para poder ejercer la acción de cobro correspondiente, dentro de la oportunidad legal.

”En los anteriores términos se revoca lo pertinente del Concepto No. 036980 de Mayo 26 de 1998 y todos los demás conceptos que sean contrarios a lo expuesto.”³⁵

9. En este mismo lapso comprendido entre 1992 y 2002, la Corte Constitucional también tuvo ocasión de referirse al tema que nuevamente ocupa su atención. La ocasión, arriba comentada, fue la demanda incoada en contra del artículo 794 del Estatuto Tributario relativo a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad. La acusación, entre otras cosas, aducía que en la actuación administrativa que adelanta la autoridad tributaria para establecer la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos no se respetaba el debido proceso, pues, sin haberse comprobado su responsabilidad, ni haber hecho parte del proceso de expedición de las liquidaciones oficiales, de un momento a otro los socios quedaban vinculados al proceso de cobro coactivo. Estos argumentos del actor se reforzaban invocando el artículo 820-1 del Estatuto Tributario,

que contemplaba la forma como debían vincularse los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo de las obligaciones tributarias.

Dentro de las consideraciones que hizo la Corte para declarar la constitucionalidad de la norma acusada, dijo lo siguiente, relativo al tema que ahora ocupa su atención:

“...el primer ataque apunta a considerar que el artículo 794 cuestionado, viola el debido proceso, ya que, en opinión del demandante, se restringe el derecho de defensa cuando al socio garante no se le notifica el acto administrativo que impone una sanción fiscal, ni lo hacen parte del proceso administrativo de determinación o discusión de los impuestos a cargo de la sociedad, reservándose su vinculación para actuación posterior, cuando formalmente se le notifica la existencia del proceso de cobro coactivo o fiscal, sin que ya pueda defenderse adecuadamente.

“A este respecto, la Sala estima que resulta ajena a la previsión legal señalar que se vulnera el derecho de defensa, pues la autoridad administrativa tributaria no juzga una conducta punible o disciplinaria del socio, sino que dicha autoridad, a través de una actuación administrativa, reglada expresamente por el Estatuto Tributario entre otros artículos, en las disposiciones 555, 560, 565 a 570, 683, 720 a 791 del Estatuto Tributario, y en donde se procura establecer o definir el alcance de una obligación fiscal de los socios, dado que todas las personas deben aportar para los gastos que demanda la administración pública (art. 95-9 superior).

...

De otra parte, la Corte estima importante reiterar, en aras de la armonización del derecho y en procura de su unidad, que es preciso aceptar, como lo hiciera la Corte Suprema de Justicia en su momento, cuando juzgó la constitucionalidad del artículo 794 del Estatuto Tributario (sentencias de 7 de febrero y 15 de abril de 1991), en el sentido según el cual, la actuación de la sociedad contribuyente o responsable puede llegar a beneficiar o perjudicar a sus asociados, quienes ciertamente tienen interés patrimonial en los resultados del correspondiente proceso tributario; por lo tanto, el hecho de que la actuación se surta directamente con la solitaria participación de la sociedad, obedece a la circunstancia de que la relación jurídica tributaria sustancial se traba exclusivamente entre la Nación y dicho sujeto pasivo, de suerte que los efectos jurídicos del acto administrativo o de la sentencia respectiva no se extienden

más allá. "36

Como puede apreciarse, en esta ocasión la Corte rechazó el cargo relativo al desconocimiento del derecho al debido proceso de los deudores solidarios, aduciendo que, en el proceso de determinación de la obligación tributaria de la sociedad, no se juzgaba "una conducta punible o disciplinaria del socio", y que la relación jurídico tributaria sustancial se trababa exclusivamente entre la Nación y el sujeto pasivo (la sociedad), por lo cual los efectos jurídicos del acto administrativo o de la sentencia respectiva no se extendían más allá.

9. Ahora bien, como se dijo, en diciembre de 2002 con la expedición de la Ley 788 de ese año se adicionó el artículo 828-1 del Estatuto Tributario con su actual segundo inciso, según el cual "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."

La anterior disposición tiene un alcance contrario al de la jurisprudencia sentada entre 1992 y 2002 por el h. Consejo de Estado, que como se vio sostuvo que el título ejecutivo proferido contra el deudor principal no servía para vincular al proceso de cobro coactivo al deudor solidario, sino que era menester que la Administración expidiera otro acto administrativo que tuviera las características de título ejecutivo, en el cual constara expresamente no sólo la calidad de deudor solidario del obligado, sino también la determinación individual de las circunstancias configurativas de la solidaridad. De esta manera, no cabe duda de que la intención legislativa fue la de hacer inaplicable tal jurisprudencia, de manera que se volviera a la tesis inicialmente sostenida y aplicada por la DIAN, según la cual bastaba la notificación al deudor solidario del mandamiento de pago librado contra el deudor principal, a efectos de vincularlo al proceso de ejecución coactiva.

Estudiada la historia legislativa y jurisprudencial del asunto de la vinculación del deudor solidario al proceso de determinación y cobro coactivo de las obligaciones tributarias, pasa la Corte a referirse a la necesidad de garantizar durante este proceso el derecho fundamental al debido proceso.

El debido proceso administrativo y la necesidad de vincular al deudor solidario al proceso de determinación oficial del tributo.

10. El artículo 29 de la Constitución inicia su redacción con la siguiente frase:

“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”
(Destaca la Corte)

Tan perentoria afirmación no deja duda acerca de la operancia en el derecho administrativo y dentro de él en el procedimiento administrativo tributario, del conjunto de garantías que conforman la noción de debido proceso. Así, los derechos de contradicción y de controversia de las pruebas, entre otros, deben considerarse como garantías constitucionales que presiden la actividad de la administración llevada a cabo para la determinación y cobro de los tributos y el procedimiento administrativo que se lleva a cabo para ello.

Nótese que el aparte del artículo 29 superior que se transcribió anteriormente, explícitamente dice que el debido proceso se aplicará a toda actuación administrativa, de donde se deduce que todo el trámite del proceso de determinación y cobro de los tributos, en cualquiera de sus etapas, debe permitir las garantías que se derivan de dicho principio constitucional. En tal virtud, la Corte entiende que los derechos de contradicción y controversia tiene vigencia desde la iniciación misma de cualquier procedimiento administrativo tributario, es decir desde el primer requerimiento hecho por la administración, hasta la conclusión del proceso de cobro coactivo, y debe cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas en virtud de lo resuelto por la Administración.

Reiteradamente la jurisprudencia constitucional ha afirmado que en virtud de la cláusula general de competencia a que se refieren los numerales 1° y 2° del artículo 150 de la Constitución, al legislador corresponde regular los procedimientos judiciales y administrativos. En virtud de tal facultad, puede el Congreso definir entre otras cosas, la competencia de los funcionarios para conocer de determinados asuntos, los recursos, los términos, el régimen probatorio, los mecanismos de publicidad de las actuaciones etc. En ejercicio de esta facultad, ha dicho también la Corte, el legislador goza de un amplio margen de libertad de configuración legislativa, limitado solamente por aquellas disposiciones de carácter superior que consagran las garantías constitucionales que conforman la noción de “debido proceso”.

Por lo anterior, y partiendo de una concepción del procedimiento administrativo, y dentro de él el proceso de determinación de las obligaciones tributarias, que lo entiende como un

conjunto de actos independientes pero concatenados con miras a la obtención de un resultado final que es la decisión administrativa definitiva, cada acto, ya sea el que desencadena la actuación, los instrumentales o intermedios, el que le pone fin, el que comunica este último y los destinados a resolver los recursos procedentes por la vía gubernativa, deben responder al principio del debido proceso. Dentro de este contexto, el acto mediante el cual se vincula a los interesados a dicha actuación tiene como finalidad garantizar los derechos de defensa y de contradicción como nociones integrantes del concepto de debido proceso a que se refiere el artículo 29 de la Constitución Política, y por ello reviste especial importancia que se lleve a cabo de manera tal que permita una participación real de tales interesados en el procedimiento administrativo iniciado.

Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, asunto que no es objeto de debate dentro del presente proceso, los deudores solidarios o subsidiarios llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación. En efecto, si bien la obligación tributaria surge ex lege, y la solidaridad usualmente se deriva también de la misma ley, la obligación tributaria debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso en el cual, como se dijo, se evidencia la ocurrencia del hecho gravado, es decir el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, se establece la dimensión económica del mismo o base gravable y se aplica la tarifa correspondiente. En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario.

Además, la responsabilidad solidaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del E.T. Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de esta solidaridad legal. De esta

manera, es menester precisar lo siguiente en cada uno de esos casos:

- a. En el evento a que se refiere el literal a) del artículo 793 del E.T., es necesario determinar quiénes son los herederos o legatarios llamados a responder por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, y señalar el valor de sus respectivas cuotas hereditarias o legados. También es necesario precisar si ha operado el beneficio de inventario.
- b. En el evento a que se refiere el literal b) del mismo artículo, debe establecerse quiénes son los socios de las sociedades disueltas por cuyas obligaciones, “hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación”, opera la solidaridad legalmente prevista.
- c. En el caso que regula el literal c) de la misma norma, debe establecerse cuál es la sociedad absorbente y cuál la cuantía de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida por las cuales la primera está llamada a responder en forma solidaria.
- d. En cuanto al caso contemplado en el literal d) del artículo 793 del E.T., es menester determinar cuáles son las sociedades subordinadas de matrices domiciliadas en el exterior y sin domicilio en el país, y la forma en que aquellas responden solidariamente por las obligaciones de éstas, y entre sí si son varias las subordinadas.
- e. En el caso del literal e) de la misma norma que se viene comentando, debe establecerse quiénes son los titulares del patrimonio autónomo, los asociados o los copartícipes y la forma en que participan en los entes colectivos sin personalidad jurídica.
- f. En el caso del literal f) debe establecerse quiénes son los terceros que se han comprometido a garantizar las obligaciones tributarias del deudor, diferentes de las compañías de seguros (cuya responsabilidad por las obligaciones incumplidas de terceros se regula por normas especiales relativas al seguro de cumplimiento).
- g. En el caso del artículo 794, será necesario determinar quiénes son los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comunero, conforme a sus aportes, y el tiempo durante el cual hubieran poseído dicho aporte durante el período gravable, como lo señala la misma disposición en comento.
- h. En el caso que regula el artículo 796 debe establecerse quiénes son los representantes legales de las entidades del sector público que no consignaron oportunamente el impuesto

sobre las ventas causado a partir de diciembre 24 de 1986. La omisión de este deber también debe acreditarse con su intervención.

i. En el caso regulado por el artículo 797, debe determinarse quiénes son las varias personas beneficiarias conjuntas o alternas de títulos valores, y la proporción en la que responden por los impuestos correspondientes a los ingresos o valores patrimoniales respectivos.

Sólo de esta manera es posible que en todos los eventos anteriores, durante la etapa del cobro coactivo, la Administración libre un mandamiento de pago “determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor”, como lo ordena perentoriamente el inciso primero del artículo 828-1 del E.T. ahora bajo examen. Es decir los artículo 793 y siguientes exigen que, para que opere la responsabilidad solidaria, se demuestren los supuestos de hecho previstos en esas disposiciones.

Si lo anterior es así, es decir si antes de que se libre el mandamiento de pago es necesario determinar quiénes son los deudores solidarios y las circunstancias de su responsabilidad, a la actuación administrativa que culmina con esta determinación individual deben ser citados los que puedan resultar señalados como responsables solidarios. A ellos debe reconocérseles el derecho de responder requerimientos, presentar pruebas, presentar recursos e interponer excepciones, habida cuenta de que proceden no sólo las derivadas de la relación jurídico tributaria del principalmente obligado con el Estado, sino las personales propias del responsable subsidiario que puedan caber.

Ahora bien, el proceso de determinación de la obligación tributaria y de la responsabilidad solidaria que se adelanta inicialmente por la Administración y que posteriormente da origen al cobro coactivo culmina con una resolución de liquidación de revisión, liquidación de aforo o imposición de sanción. Estas, constituyen el título ejecutivo con base en el cual se profiere el mandamiento de pago dentro del proceso de ejecución coactiva. Nótese que no se trata de cualquier clase de título ejecutivo, sino de uno en el cual la obligación clara, expresa y exigible que en él se contiene es el resultado de un proceso que debe adelantarse con la vinculación e intervención de quien resulta ser solidariamente obligado. Pues, como se acaba de explicar, aunque la responsabilidad solidaria surge ex lege, la determinación de la misma exige del proceso comentado.

11. En este punto la Corte debe expresar que resulta necesario hacer una revisión de algunas

de las consideraciones que se hicieron en la Sentencia C-210 de 2000, con ocasión de la acusación formulada en contra del artículo 794 del Estatuto Tributario; especialmente aquellas mediante las cuales se despachó como improcedente el cargo aducido por desconocimiento al debido proceso, que el demandante había edificado con apoyo en lo dispuesto por el primer inciso del actual artículo 828-1 del Estatuto Tributario. No obstante, la revisión de estas consideraciones no implica un cambio jurisprudencial, toda vez que el asunto de fondo que se juzgaba en aquella oportunidad era la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria de los socios por las obligaciones de la sociedad, asunto sustancial diferente del que ahora ocupa la atención de la Corporación, que es la forma procesal en la cual dicha responsabilidad se hace efectiva por el vía administrativa.

Como se dijo, en aquella oportunidad la Corte estimó que como la autoridad administrativa tributaria no juzgaba una conducta punible o disciplinaria del socio en su calidad de deudor solidario, no se hacía necesario vincularlo al proceso de determinación de la obligación tributaria, bastando con notificarle el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva.

Al respeto estima ahora la Corporación que el anterior fundamento resulta inadmisibles, pues parte del error evidente que consiste en suponer que el derecho de defensa y contradicción se circunscribe al ámbito de la actividad punitiva y sancionatoria del Estado. Tal error es evidente, pues la misma Constitución perentoriamente expresa que “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”, por lo cual incluye su vigencia dentro de la actuación administrativa tributaria.

De otro lado, la Corte en esa oportunidad consideró que dado que la relación jurídica tributaria sustancial se traba exclusivamente entre la Nación y el sujeto pasivo, es decir los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los efectos jurídicos del acto administrativo mediante el cual culminaba el proceso de determinación oficial de los tributos no se extendían más allá.

La anterior conclusión resulta nuevamente equivocada, toda vez que si bien la relación jurídica tributaria sustancial nace entre el Estado y los directamente responsables, debe admitirse que el efecto de la solidaridad consiste precisamente en extender el ámbito de la responsabilidad tributaria, de manera que pueda ser exigida a otros sujetos distintos del

directamente obligado. Esta extensión sustancial de la responsabilidad, hace que en el terreno procesal los deudores solidarios no puedan ser considerados como terceros ajenos al asunto, sino como terceros “interesados”, verdaderos titulares de legitimación procesal pasiva, en las mismas condiciones del directamente obligado.

Si el proceso de determinación de la obligación tributaria tiene por objeto construir un título ejecutivo en el que conste de manera expresa, clara y exigible la responsabilidad tributaria del sujeto pasivo directamente obligado, dado que esa responsabilidad es la misma que le puede ser exigida al deudor solidario, éste último debe ser vinculado a tal proceso de determinación, de manera que el mismo título ejecutivo que de él resulta le pueda ser oponible posteriormente durante el trámite de la ejecución coactiva.

Obviamente no es cierto que el acto administrativo de determinación de la obligación tributaria no tenga efectos respecto del deudor solidario, como lo consideró en aquella oportunidad esta Corporación, pues resulta obvio que él tiene una responsabilidad que nace de la ley, que lo obliga a satisfacer las obligaciones en tales actos establecidas. En tal virtud, dado que actualmente no existe en el Estatuto Tributario una norma expresa que señale que el deudor solidario debe ser vinculado al referido proceso³⁷, resulta forzoso concluir que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, ubicado en el capítulo referente a las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, que prescribe que cuando de ellas se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, a ellos debe comunicarse la existencia de la actuación y el objeto de la misma. El texto de la norma es el siguiente:

“Art. 28. Cuando de la actuación administrativa iniciada d oficio se desprenda que hay particulares que pueden resultar afectados en forma directa, a estos se les comunicará la existencia de la actuación y el objeto de la misma.”

Vinculado el deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prescrita por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, el acto administrativo con el que este proceso finaliza, sea una liquidación oficial ejecutoriada o cualquier otro acto de la administración de impuestos debidamente ejecutoriado en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución

coactiva con fundamento en él.

Sobre este supuesto, es decir previa comunicación del inicio de la actuación administrativa al deudor solidario, no se hace necesario que se profiera un título ejecutivo independiente y adicional en contra él, sino que el título ejecutivo contra el deudor principal lo será igualmente contra el deudor solidario, como lo propone el inciso segundo del artículo 828-1, ahora acusado.

12. Ahora bien, la comunicación del inicio de la actuación administrativa al deudor solidario llevada a cabo en la forma prevista por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo no modifica las normas del procedimiento administrativo de determinación de las obligaciones tributarias.

Es más, la aplicación de dicha norma al procedimiento tributario está prevista expresamente por la legislación. En efecto, el inciso segundo del artículo 1° del Código Contencioso Administrativo es del siguiente tenor:

“Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta primera parte que sean compatibles.”

Evidentemente, el Estatuto Tributario es una de esas leyes especiales que regulan un procedimiento administrativo especial. No obstante, como no contiene ninguna norma que indique en qué momento y de qué forma debe ser vinculado el deudor solidario al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria³⁸, debe entenderse que se trata de un asunto “no previsto”, por lo cual, conforme al inciso segundo del artículo 1° del C.C.A., debe aplicarse el artículo 28 del mismo ordenamiento, sin que ello conlleve la modificación del resto de las normas que configuran el procedimiento administrativo tributario.

Simplemente la aplicación de esta norma permite que se integre adecuadamente el litis consorcio pasivo, dando oportunidad a los deudores solidarios de ejercer su derecho al debido proceso. Las reglas sobre competencia, términos procesales, medios de prueba, recursos, etc., siguen siendo los mismos. Es más, como lo señalan varios de los intervinientes, actualmente es aceptada tal posibilidad de intervención de los terceros responsables mediante la integración de un litis consorcio facultativo, sin que ello implique alteración de las normas de procedimiento vigentes. Por ello, la comunicación surtida en los

términos del artículo 28 del C.C.A. no tiene el efecto de modificar las disposiciones procedimentales tributarias.

No se trata pues de que exista una omisión legislativa como lo propone el demandante, sino que hay un asunto “no previsto”, que debe regularse por las normas generales contenidas de el C.C.A., por decisión expresa del legislador.

13. Abundando en razones, debe decirse que la vinculación del deudor solidario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante por varias razones adicionales. No solo porque él puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad, sino porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario puede interponer no sólo la excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular. Además, otras razones derivadas del derecho a la igualdad contribuyen a concluir que esta vinculación es constitucionalmente inexcusable. En efecto, si se prescinde de la vinculación del deudor solidario, se le otorga un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal. Este último podrá contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial, interponer recursos contra ella por la vía gubernativa, e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez; al paso que al deudor solidario sólo se le permitirá interponer excepciones contra el mandamiento de pago, dentro del proceso de ejecución coactiva.

Se dirá, como lo hacen algunos de los intervinientes, que no está prohibido que el responsable solidario se constituya en litisconsorte facultativo, para que defienda sus intereses dentro del proceso tributario de determinación de obligaciones; empero, esta facultad no asegura en absoluto su derecho constitucional al debido proceso, ni las garantías de defensa y contradicción que personalmente le asisten. Por ello su vinculación personal resulta ineludible. El conocimiento oportuno de un proceso administrativo que puede vincular su responsabilidad y la posibilidad real de intervenir en él son derechos constitucionalmente protegidos, de manera que tal asunto no puede dejarse al garete, como lo propone la intervención del Ministerio de Hacienda, para quien “es claro que desde un comienzo, sobre todo tratándose de socios en donde el ente colectivo es el contribuyente o deudor principal, es muy probable que tengan (los deudores solidarios) conocimiento de las obligaciones

tributarias de dicho ente”.

Examen concreto de constitucionalidad de la disposición acusada.

14. Alejándose de las consideraciones comentadas anteriormente, vertidas como obiter dicta en la Sentencia C-210 de 2002, en la cual el asunto principalmente debatido era la existencia misma de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, la Corte declarará la exequibilidad de los dos incisos del artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

En efecto, no resulta contrario a la Constitución que el legislador disponga, como lo hace el inciso primero, que la vinculación del deudor solidario al proceso de ejecución coactiva se haga mediante la notificación del mandamiento de pago; sin embargo, ello no puede excluir su vinculación previa al proceso de determinación de la obligación tributaria, por todas las razones que han sido expuestas en la presente Sentencia.

Ahora bien, como se vio, durante un largo tiempo fue entendido por las autoridades administrativas que con base en ese primer inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario era posible adelantar todo el proceso de determinación de la obligación tributaria sin la citación de los deudores solidarios, de manera que el h. Consejo de Estado se vio en la necesidad de construir una línea jurisprudencial garantista de los derechos de los mismos; en tal virtud, la Corte ahora debe aclarar que el primer inciso del artículo 828-1 no excluye, sino que por el contrario conlleva el que el deudor solidario deba ser citado de todas maneras al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, en la forma prevista en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 de 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

La anterior interpretación hecha por la Corte no implica modificación alguna del procedimiento tributario vigente, toda vez que la vinculación del deudor solidario a la etapa

de determinación de la obligación tributaria, si bien no está expresamente prevista en las normas especiales del Estatuto Tributario, si está regulada en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, norma general que resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo primero de dicho ordenamiento, según el cual los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas, pero en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de la parte primera del referido Código que sean compatibles.

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

R E S U E L V E

Declarar EXEQUIBLE el artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por los artículos 83 de la Ley 6ª de 1992 y 9º de la Ley 788 de 2002.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidenta

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNNET

Magistrado

ALVARO TAFUR GÁLVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO

Secretario General (E)

1 Esta inclusión se produjo mediante el artículo 9° de la Ley 788 de 2002.

2 El demandante cita concretamente la Sentencia de 24 de febrero de 2003, Expediente 13.109, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. A su vez, esta sentencia menciona que la postura jurisprudencial que reitera había sido acogida anteriormente en la sentencias de febrero 14 de 1997, exp. 7991; agosto 4 de 2000, exp. 10159 y agosto 25 de 2000, exp. 10446, entre otras.

3 La demanda menciona el numeral 5° del artículo 95 superior, pero en realidad se refiere al numeral 9° cuyo texto es el siguiente:

“ARTICULO 95:...

Son deberes de la persona y del ciudadano:

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

4 ARTICULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

5 M.P Fabio Morón Díaz.

6 “Estatuto Tributario. Artículo 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, y

f). Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor ”

...”

8 “Estatuto Tributario. Artículo 828. Títulos ejecutivos. Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.”

...

9 Cita la sentencia C-210 de 2000.

10 C.P Dr. Jaime Abella Zárate

11 Se refiere a las sentencias de 15 de abril de 1991, de la Corte Suprema de Justicia (Exp. 2228) y C-210 de 2000 de la Corte Constitucional, ambas con ponencia de Fabio Morón Díaz.

12 Cita al respecto las sentencias de 21 de junio de 1991, de 20 de agosto de 2002 y de 4 de febrero de 2003.

13 Este rasgo permite distinguir la unidad normativa de la llamada proposición jurídica completa, pues esta última figura se presenta cuando el alcance normativo contenidos en la disposición carece de sentido regulante propio aislado del contexto dentro del cual está insertado. Sobre el tema pueden consultarse entre otras las Sentencias C-357 de 1999 y C-409 de 1994.

14 Sentencia C-221 de 1997. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento Jurídico No 23.

15 Cf. Sentencia C-320 de 1997.

16 M.P Fabio Morón Díaz.

17 M.P Jaime Córdoba Triviño.

18 Como se verá adelante, el artículo 795-1 regula un caso especial de vinculación de cierta categoría de deudores solidarios al proceso de determinación coactiva, pero no es una norma general sobre el asunto.

19 Estatuto Tributario, artículo 702: “Facultad de modificar la liquidación privada. La administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.

20 Cf. Estatuto Tributario, artículo 703

21 Cf. Ibidem artículo 705

22 Cf, Ibidem, artículo 707

23 Cf. Ibidem, artículo 710.

24 Cf. Ibidem artículo 717

25 Ibidem artículos 715, 716 y 717

26 Artículo 795. Solidaridad de las entidades no contribuyentes que sirvan de elemento de evasión. Cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

27 Ver: Estatuto Tributario. Art. 795 -1

28 La misma norma dispone que lo dispuesto en ella no será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión . En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.

29 La demanda radicada bajo el número D-4585, que culminó con la sentencia C-1114/03, recayó exclusivamente sobre este inciso. Como se dijo, la Corte se inhibió de proferir un fallo de fondo.

30 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Consejera Ponente, María Inés Ortiz Barbosa. Sentencia de julio 5 de 2000.

31 SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA. Sentencia de 20 de abril de 2001. Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ Radicación número: 15001-23-31-000-1997-7029-01(11150)

32 Sentencia de abril 20 de 2001, Exp.11150 C.P. Ligia López Díaz.

33 Sentencia de 24 de febrero de 2003, expediente 13.109, C.P Juan Ángel Palacio Hincapié.

34 Nótese que el mismo texto del concepto pone de presente que en anteriores ocasiones la DIAN no había aceptado esta línea jurisprudencial.

35 Concepto N° 032601 del 4 de junio 2002, publicado en el diario Oficial 44831 de 2002.

36 Sentencia C- 210 de 2000, M.P Fabio Morón Díaz.

37 Salvo en el caso de la responsabilidad a que alude el artículo 795 del E.T, pues en este caso la vinculación está ordenada por el artículo 795-1.

38 Salvo en el caso especial de la responsabilidad a que alude el artículo 795 del E.T., pues en este caso la vinculación del deudor solidario está ordenada por el artículo 795-1.