

DESARROLLO JURISPRUDENCIAL FRENTE A LA VINCULACIÓN DE HEREDEROS
INDETERMINADOS EN EL PROCESO DE COBRO COACTIVO



CRISTIAN CAMILO BORJA ADAMES



UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACION DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2025

DESARROLLO JURISPRUDENCIAL FRENTE A LA VINCULACIÓN DE HEREDEROS
INDETERMINADOS EN EL PROCESO DE COBRO COACTIVO

CRISTIAN CAMILO BORJA ADAMES

Artículo académico presentado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario

Asesor

Mg. OSCAR FERNANDO QUIROGA SÁNCHEZ

Magíster en Derecho Urbano y Gestión

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS

FACULTAD DE DERECHO

ESPECIALIZACION DERECHO TRIBUTARIO

VILLAVICENCIO

2025

Autoridades Académicas

P. Álvaro José ARANGO RESTREPO, O. P.

Rector General

P. Mauricio Antonio CORTÉS GALLEGO, O. P.

Vicerrector Académico General

P. José Antonio BALAGUERA CEPEDA, O. P.

Rector Seccional Villavicencio

P. Adrián GARCIA PEÑARANDA, O. P.

Vicerrector Académico Seccional Villavicencio

M. Julieth Andrea SIERRA TOBON

Secretaria General Seccional Villavicencio

Mg. Rodrigo CORTÉS BORRERO

Decano de la Facultad de Derecho

Agradecimientos

Quiero agradecer a mis hijas, quienes han sido mi mayor inspiración y la razón principal para continuar en este camino académico. Cada uno de sus gestos de cariño y paciencia me dieron la motivación necesaria para no desfallecer en los momentos más difíciles. Este logro también es de ustedes, porque son el motor que impulsa mis sueños.

De igual manera, agradezco a mis padres, quienes, con su apoyo incondicional, sus consejos y ejemplo de esfuerzo me enseñaron el valor de la disciplina y la perseverancia.

Tabla de contenido

Resumen.....	5
Abstract	6
Pregunta problematizadora	7
Objetivos	7
Introducción	7
Capítulo 1. Fundamentos normativos del procedimiento de cobro coactivo en el ordenamiento jurídico colombiano	8
1.1 Definiciones	9
1.1.1 Contribuyente.....	9
1.1.2 Obligados principales de la obligación jurídica tributaria	9
1.1.3 El cobro coactivo:	10
1.1.4 Sustitutos.....	10
1.1.5 Herederos indeterminados	11
1.2 Marco Normativo.....	11
Capítulo 2. Procedimiento tributario colombiano: pronunciamientos del consejo de estado (2000–2019)	12
Conclusiones	19
Referencias bibliográficas.....	22

Resumen

El trabajo estudia el desarrollo jurisprudencial en Colombia sobre la vinculación de herederos indeterminados dentro del proceso de cobro coactivo. Se parte de un marco normativo que, aunque regula el procedimiento de cobro, no establece lineamientos específicos para estos casos. Ante esa ausencia, la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han definido criterios sobre cómo y en qué momento deben ser vinculados los deudores solidarios y los herederos.

Entre 2009 y 2018, la jurisprudencia entendió que el deudor solidario se vinculaba solo en la etapa de cobro coactivo, a través del mandamiento de pago. Desde 2018, con base en la sentencia C-1201 de 2003, se adoptó la tesis de que la vinculación debe hacerse desde las etapas iniciales

del procedimiento tributario, para garantizar el derecho de defensa, contradicción y debido proceso. (Corte Constitucional de Colombia, 2003)

La sentencia de unificación del Consejo de Estado en 2019 consolidó esta postura, aunque dejó abierto un vacío sobre el procedimiento concreto a seguir. Mientras no exista una regulación clara en el Estatuto Tributario ni en el CPACA, una salida razonable es aplicar por analogía la figura del litisconsorcio cuasi necesario del Código General del Proceso, garantizando así la participación de todos los sujetos obligados.

En conclusión, aunque la jurisprudencia ha llenado en gran medida el vacío normativo, sigue siendo necesario un desarrollo legislativo que dé certeza a la administración y seguridad jurídica a los contribuyentes y herederos indeterminados.

Palabras Clave: herederos indeterminados, cobro coactivo, obligaciones tributaria

Abstract

This paper studies the development of jurisprudential law in Colombia regarding the connection of undetermined heirs within the coercive collection process. It is based on a regulatory framework that, while regulating the collection procedure, does not establish specific guidelines for these cases. In the absence of such a framework, the Constitutional Court and the Council of State have defined criteria on how and when joint and several debtors and heirs should be connected.

Between 2009 and 2018, jurisprudence held that the joint and several debtor was connected only during the coercive collection phase, through the payment order. Since 2018, based on Ruling C-1201 of 2003, the theory has been adopted that connection must be established from the initial stages of the tax procedure, to guarantee the right to defense, opposition, and due process.

The 2019 unification ruling by the Council of State consolidated this position, although it left a gap in the specific procedure to follow. While there is no clear regulation in the Tax Statute or the CPACA, a reasonable solution is to apply by analogy the quasi-necessary joint litigation concept of the General Code of Procedure, thus guaranteeing the participation of all obligated subjects.

In conclusion, although case law has largely filled the regulatory gap, legislative development is still necessary to provide certainty to the administration and legal security to taxpayers and undetermined heirs.

Keywords: undetermined heirs, coercive collection, tax obligations

Pregunta problematizadora

¿Cómo ha abordado la jurisprudencia colombiana el vacío normativo frente a la vinculación de herederos indeterminados en el proceso de cobro coactivo?

Objetivos

Objetivo General

Examinar cómo la jurisprudencia colombiana ha abordado el vacío normativo relacionado con la vinculación de herederos indeterminados en el proceso de cobro coactivo, con el fin de comprender sus efectos en la eficacia del recaudo fiscal y en la protección del debido proceso.

Objetivos específicos

- 1- Estudiar el marco normativo aplicable a la figura de los herederos indeterminados en Colombia
- 2- Identificar los vacíos legales que afectan el procedimiento de cobro coactivo cuando el deudor fallece y no se ha determinado judicialmente quiénes son sus herederos.
- 3- Analizar el desarrollo jurisprudencial del concejo de estado y demás tribunales competentes en relación con la vinculación de herederos indeterminados.

Introducción

El cobro coactivo constituye una de las principales herramientas jurídicas de las entidades públicas para hacer efectivos los créditos a su favor, especialmente en materia tributaria. Se trata de un procedimiento de carácter administrativo que busca garantizar la eficiencia del recaudo sin

necesidad de acudir a la jurisdicción ordinaria. Sin embargo, en la práctica se presentan situaciones que la ley no regula de manera precisa, lo que genera vacíos jurídicos que deben ser resueltos por la doctrina y, sobre todo, por la jurisprudencia. Uno de esos escenarios es la vinculación de los herederos indeterminados cuando el deudor fallece dejando obligaciones pendientes con el Estado.

La muerte del deudor no extingue la obligación tributaria, pues esta se transmite a sus herederos conforme lo dispone el Código Civil. El problema surge cuando no se ha definido judicialmente quiénes son esos herederos o no se ha abierto el proceso sucesoral. En tales circunstancias, la administración se enfrenta a la dificultad de continuar con el cobro sin claridad sobre a quién dirigir sus actuaciones, lo que puede afectar tanto la eficacia del recaudo como las garantías procesales de quienes eventualmente deberán responder por la deuda.

La falta de una regulación específica en el Estatuto Tributario y en el CPACA sobre la vinculación de herederos indeterminados ha llevado a que el Consejo de Estado y, en ocasiones, la Corte Constitucional, establezcan criterios para llenar ese vacío. A través de distintas sentencias, se ha consolidado una línea jurisprudencial que resalta la importancia de asegurar el derecho al debido proceso, la defensa y la contradicción no solo de los contribuyentes directos, sino también de los deudores solidarios y de los herederos que puedan resultar responsables.

El estudio de este desarrollo jurisprudencial resulta esencial, ya que permite comprender cómo el ordenamiento jurídico colombiano ha intentado equilibrar dos intereses en tensión: de un lado, la necesidad del Estado de garantizar la continuidad y efectividad del recaudo tributario; y de otro, el deber de respetar los derechos fundamentales de los ciudadanos que pueden ser llamados a responder por las deudas fiscales. En este sentido, el presente trabajo de grado se propone analizar en detalle la evolución de la jurisprudencia sobre la vinculación de herederos indeterminados, identificar los principales vacíos legales que aún persisten y plantear alternativas que aporten mayor seguridad jurídica en la práctica administrativa.

Capítulo 1. Fundamentos normativos del procedimiento de cobro coactivo en el ordenamiento jurídico colombiano

El procedimiento de cobro coactivo es un mecanismo administrativo mediante el cual las entidades públicas están facultadas para hacer exigibles las obligaciones a su favor sin necesidad de acudir previamente a un juez, lo que contribuye a la eficiencia en la gestión fiscal del Estado

(Consejo de Estado, 2016). Este procedimiento tiene fundamento en diversas disposiciones del ordenamiento jurídico colombiano, entre ellas el artículo 68 de la Ley 1437 de 2011 —Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo—, así como en normas especiales como el Estatuto Tributario para las entidades con funciones de fiscalización y recaudo.

En este acápite se estudian los aspectos fundamentales normativos del cobro coactivo, su trayecto, principios y fundamentos constitucionales. Adicionalmente, se planteará un punto de partida para el análisis de situaciones complejas como la muerte del deudor, particularmente cuando no se ha determinado la identidad de sus herederos, eventualidad que representa un reto jurídico para las autoridades administrativas encargadas de adelantar este procedimiento.

1.1 Definiciones

1.1.1 Contribuyente

El contribuyente es toda a persona natural o jurídica, a la cual la norma tributaria le imputa una situación jurídica, que se materializa con su titularidad o con la realización hecho generador (Marín Elizalde, 2007), esto quiere decir que la relación jurídico-tributaria se concreta con la determinación del contribuyente. en virtud de ellos se advierte la calidad de los deudores de la obligación fiscal, que son los contribuyentes y con ello las prestaciones que debe cumplir ya sean de dar, hacer o no hacer.

1.1.2 Obligados principales de la obligación jurídica tributaria

Cuando se habla de obligado principal, se hace referencia al sujeto pasivo inicial o deudor principal que asume directa y formalmente la obligación jurídica tributaria, sin que lo anterior indique que puede ser asumida por otro sujeto; de igual modo, esta obligación que debe ser satisfecha por el deudor principal es ineludible, por el mismo carácter principal del sujeto, a menos que el ordenamiento jurídico establezca lo contrario. (Parlato, 2002)

1.1.3 El cobro coactivo

El cobro coactivo es un mecanismo jurídico de carácter administrativo que persigue un crédito exigible a favor de las entidades públicas, sin necesidad de acudir a la jurisdicción ordinaria. Y constituye una manifestación del principio de eficacia en la gestión fiscal y tributaria de la administración.

Según el autor William Zambrano Cetina, este procedimiento puede definirse como “un procedimiento administrativo de ejecución, mediante el cual las entidades públicas hacen efectivo el pago de sus créditos sin necesidad de acudir a la jurisdicción ordinaria, actuando directamente en calidad de acreedores y ejecutores”. (Zambrano Centia, 2020).

Zambrano resalta que el cobro coactivo implica la ejecución administrativa de una deuda, más no es un proceso judicial, no obstante, comparte una estructura semejante con el proceso ejecutivo, tales como la existencia de un título ejecutivo, una etapa de mandamiento de pago, y medidas de embargo, secuestro y remate. Sin embargo, su naturaleza es netamente administrativa evidenciando diferencias esenciales, entre ellas, la dirección del proceso por parte de la misma entidad acreedora, lo cual exige un manejo estricto de las garantías procesales, especialmente el debido proceso y el derecho de defensa del deudor.

1.1.4 Sustitutos

Hacen parte de los sujetos pasivos u obligados principales los sustitutos, a los cuales les corresponde colocarse en el lugar del contribuyente en virtud de la ley, por consiguiente, debe satisfacer la obligación tributaria nacida pero no vencida. (Marín Elizalde, 2007). Por su parte el autor italiano Andrea Parlato (2002) precisa la definición del sustituto de la siguiente manera “*Quien en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones referidas a estos, y también a título de cuenta*” (p. 190)

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

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

En cuanto al responsable y el sustituto, si bien ambos son centros de imputación tributaria y deben pagar el tributo que le correspondería al contribuyente, la diferencia se encuentra en que el sustituto es un obligado principal, que ocupa el lugar del contribuyente, y responde por una obligación nacida pero no vencida, mientras que el responsable es un obligado secundario, que no debe satisfacer todas las cargas del contribuyente, sino solo saldar el pago del tributo como garante de la obligación nacida pero ya vencida. (Parlato, 2002)

1.1.5 Herederos indeterminados

un heredero indeterminado es aquel cuya identidad no ha sido plenamente establecida al momento de ejecutar la obligación pendiente del deudor fallecido. Esto ocurre cuando el deudor deja bienes susceptibles de ser embargados, pero no se ha determinado quiénes son sus sucesores legales.

1.2 Marco Normativo

El fallecimiento del deudor a lo largo de un proceso de cobro coactivo se convierte una posición complicada para la administración pública. Si bien la obligación no expira con la muerte del sujeto pasivo, las actuaciones no pueden continuar de manera automática por parte de las entidades estatales, ya que impera el principio del debido proceso, lo cual exige vincular a quienes ostentan la calidad de herederos.

La Constitución política de Colombia en su artículo 29 dispone el debido proceso, con el fin de realizar control a las actuaciones administrativas. En este caso aplicables a todo lo relacionado con el cobro coactivo. De igual manera el artículo 83 el principio de la buena fe se convierte en una guía del proceder de la administración pública. Por otra parte, el artículo 338 nos refiere la reserva de ley para la creación de tributos y procedimientos de fiscalización y cobro.

Finalmente, la carta magna nos habla de los tres principios tributarios equidad, eficiencia y progresividad.

El Código Civil Colombiano, en su artículo 1008, establece que los herederos suceden al causante tanto en sus derechos como en sus obligaciones transmisibles. Empero, esta disposición no abarca información específica sobre cómo se debe efectuar la vinculación de los mismos dentro de procedimientos administrativos de cobro coactivo.

Tampoco lo hace el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). No regulan de forma clara y expresa un rútero seguir cuando los herederos son indeterminados o no ha sido abierta la sucesión.

El Estatuto Tributario (E.T.) – Decreto 624 de 1989 aborda el tema del cobro coactivo desde su artículo 823 hasta el 843-2 donde se regulan procedimientos, se aclaran límites para las actuaciones de la administración, pero nunca se abordan procedimientos para la vinculación de herederos indeterminados a un proceso coactivo.

Capítulo 2. Procedimiento tributario colombiano: pronunciamientos del consejo de estado (2000–2019)

Con respecto a la vinculación del deudor solidario en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias hay un vacío legal, puesto que, el Estatuto Tributario en sus disposiciones no menciona nada acerca de la forma de vincular correctamente a dichos herederos indeterminados, ahora bien, el artículo 83 de la Ley 6 de 1992 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 828-1 que advierte el momento de vinculación de los deudores solidarios en el proceso tributario, más específicamente en la etapa de cobro coactivo, a través del mandamiento de pago que fue proferido por la Administración en contra de los obligados principales, es decir los contribuyentes y el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 introdujo un inciso adicional de igual manera al artículo 821-1 del Estatuto Tributario donde se establece que “Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”. (Presidencia de la República de Colombia, 1989)

Cuando en la relación tributaria existen responsables solidarios y la norma establece que el pago del tributo debe ser asumido por el deudor solidario, el procedimiento tributario respecto de

este inicia formalmente con la notificación del mandamiento de pago. A partir de ese momento, el deudor solidario puede ejercer su derecho de defensa, pero solo a través de la presentación de excepciones legalmente previstas para esta etapa del proceso.

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

Para el desarrollo del problema jurídico se estudiará, los pronunciamientos de la Corte Constitucional y la jurisprudencia del Consejo de Estado proferida desde el año 2003 a 2019, con relación al tema que nos concierne la vinculación del deudor solidario en el proceso administrativo de fiscalización, determinación, discusión y cobro de obligaciones tributarias, de forma que se puedan precisar y valorar las líneas jurisprudenciales que desarrollan el tema.

Establecer una línea jurisprudencial es preciso, puesto que, por medio de esta se contemplará la histórica posición del Consejo de Estado acerca del tema de referencia, con el fin de identificar lo que actualmente se está aplicando, sus efectos y evaluar sus consecuencias, además de adquirir una solución al problema jurídico planteado.

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

Para la Corte no admite duda que el hecho de establecer la responsabilidad solidaria de los socios, en la modalidad señalada, para el pago de los tributos no desconoce principios superiores, pues ella descansa en la circunstancia de haberse realizado el supuesto de hecho que genera los elementos normativos que configuran el hecho gravable tipificado como tal en la ley tributaria, por lo cual debe responderse en los términos que señale el ordenamiento tributario, vale decir, que el legislador en virtud de su libertad de configuración puede señalar los elementos de la obligación tributaria estableciendo una pluralidad de sujetos que se encuentran comprometidos en la satisfacción de una misma prestación, uno al lado del otro, es decir, los socios al lado de la sociedad y no en el lugar de ésta. La solidaridad como modalidad obligacional comporta un claro beneficio para el acreedor tributario, esto es, para el Tesoro Público, y, por lo tanto, el diseño del sistema tributario, así como la política subyacente en el mismo, son atributos propios

del legislador de conformidad con los artículos 150-12 y 338 superiores.” (Corte Constitucional de Colombia, 2000)

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

El artículo 828-1 del Estatuto Tributario introducido por, el artículo 83 de la Ley 6 de 1992, la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago. Además, del inciso adicionado al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 donde se prevé que no son necesarios títulos individuales adicionales para los deudores solidarios, puesto que, los títulos ejecutivos contra el deudor principal también lo serán para los deudores solidarios y subsidiarios.

Con referencia a lo anterior, la Corte Constitucional en Sentencia C-1201 de 2003 con ponencia del Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, analizó la demanda de constitucionalidad del artículo 828-1 del Estatuto tributario, por desconocimiento al artículo 29 de la Constitución Política, toda vez, que al entender que los títulos ejecutivos en contra del deudor principal de la misma manera son para el deudor solidario y no ser vinculados en el procedimiento fiscal sino hasta el cobro coactivo se violan sus derechos al debido proceso, a la contradicción y defensa. En el estudio realizado por la Corte constitucional se estudió, la situación previa a la introducción del inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, es decir el periodo comprendido entre 1992 y 2002, teniendo en cuenta que el Consejo de Estado (2000) a través de jurisprudencia reiterada había dado por sentado de la siguiente manera lo relativo a la vinculación del deudor solidario:

...Es necesario que la Administración profiriera un acto previo por medio del cual se determinara individualmente las circunstancias que configuraran la solidaridad, se establezca la calidad de solidarios del deudor, la proporción de la participación del socio en el capital social, tiempo de posesión durante el periodo gravable y la cuantía que le corresponde. Dicho acto, debidamente notificado y ejecutoriado es el título indispensable para librar mandamiento de pago.” (Consejo de Estado, 2000, Sentencia-12421)

El Consejo de Estado determino de esta manera que, para llevar a cabo la vinculación del deudor solidario era necesario la expedición de un acto administrativo previo, para que con ello se pudiera adelantar el proceso de cobro coactivo, pues era indispensable que se individualizaran sus obligaciones para hacerlas claras, expresas y exigibles, con el fin de proteger sus derechos. Por otro lado, el Consejo de Estado también precisó que era errada la posición de la Administración al sostener que no era necesario la existencia de un título previo para la vinculación del deudor solidario, pues es necesario diferenciar el medio por el cual se vincula que es el mandamiento de pago y la causa que justifica la vinculación que en este caso es el título ejecutivo. (Consejo de Estado, 2001, Radicado No.15001-23-31-000-1997-7029-01(11150))

En vista de lo anterior, la Corte Constitucional afirmo que con la entrada en vigencia del artículo 828-1 del Estatuto Tributario por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, el legislador ignoró la jurisprudencia sentada y reiterada del Consejo de Estado frente a la vinculación del deudor solidario, y regresó a la tesis inicialmente sostenida por la Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales- DIAN, la que indicaba que basta la notificación del mandamiento de pago al deudor solidario, para ser vinculado al proceso de cobro coactivo.

Basada en los hechos anteriores, la Corte Constitucional declaro la exequibilidad condicionada del artículo 828-1 del Estatuto tributario, en el entendido que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prevista por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo o artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, para que el título ejecutivo contra el deudor también le pueda ser oponible al deudor solidario por medio del mandamiento de pago y sin la expedición de un acto administrativo diferente, en aras de la protección al debido proceso que comprende el Derecho de contradicción y controversia, durante toda clase de actuación judicial y administrativa. Con la declaración de exequibilidad condicionada del artículo 828-1 del Estatuto tributario, la Corte Constitucional en Sentencia C-1201 de 2003 no realizo un cambio jurisprudencial respecto a la Sentencia C-210 de 2000 de la Corte Constitucional, ya que los temas que se analizaron en ambas Sentencias eran diferentes, ni cambió las disposiciones procedimentales tributarias, sino estableció una manera por medio de la cual se establece un litis consorcio por pasiva dando la oportunidad a los deudores solidarios a ejercer de manera adecuada el Derecho de contradicción defensa y debido proceso.

Con relación al tema en concreto vinculación del deudor solidario, como se citó anteriormente la Sala de lo Contencioso Administrativo, en la Sección Cuarta del Consejo de

Estado había sentado jurisprudencia reiterada, en el periodo comprendido entre 1992 al 2002, puesto que se señalaba, que el mandamiento de pago proferido contra el contribuyente, no podía serlo contra el deudor solidario, pues hacía falta un título ejecutivo que individualizara las obligaciones expresas, claras y exigibles del deudor solidario, por lo que para ser vinculado con la notificación del mandamiento de pago, era necesario la realización de un procedimiento como el del contribuyente y la expedición de un acto administrativo previo para dar inicio al proceso de cobro coactivo.

Posteriormente, con la entrada en vigencia del segundo inciso del artículo 828-1 del Estatuto Tributario añadido por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, la jurisprudencia del Consejo de Estado tuvo un cambio significativo, ya que, cuando el legislador indicó que no era imprescindible la constitución de un segundo título ejecutivo, ya que el mismo título ejecutivo del contribuyente también lo sería para los deudores solidarios y subsidiarios, la tesis que se había venido trazando desde 1992 quedó sin validez.

La Sala de lo Contencioso Administrativo, en la Sección Cuarta del Consejo de Estado proclamó Sentencia modificadora el 31 de julio de 2009, con expediente 17103 y ponencia de la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se resolvió la demanda de nulidad y restablecimiento de Derecho interpuesta por la socia- deudora solidaria de una sociedad limitada en contra de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, con respecto de su vinculación al proceso de cobro coactivo por el no cumplimiento del pago de la obligación tributaria, por parte del contribuyente, derivada de la liquidación de carácter privado, a través de la notificación del mandamiento de pago, solo con la expedición de un título ejecutivo hasta la etapa de cobro coactivo para el deudor solidario.

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

...sólo se requiere que exista título ejecutivo cobrable en cabeza del deudor principal (en este evento la declaración privada de la sociedad para cada una de las deudas) para poder perseguir a los deudores solidarios y subsidiarios, sin que sea pertinente conformar documentos contentivos de la deuda en forma individual a nombre de cada uno de los responsables de la obligación, los cuales lo son per se por orden expresa de la ley.” (Consejo de Estado, 2009, Radicado No. 25000-23-27-000-2004-90729-01 (17103))

Acorde a lo anterior, y en virtud ley, este pronunciamiento jurisprudencial es innovador frente a línea jurisprudencial que venía siguiendo el Consejo de Estado, en razón a que indica que no es necesario la expedición de un documento adicional, previo o subsiguiente, para la vinculación del deudor solidario en el proceso de cobro coactivo, indistintamente si el mandamiento de pago librado para el contribuyente o así mismo para el deudor solidario, proviene de la omisión en el pago de la liquidación privada o por la expedición de liquidación oficial de revisión o liquidación oficial de aforo.

Igualmente, se reafirmaron los fundamentos previamente desarrollados, en Sentencia 18126 de 2013 y Sentencia 21739 de 2018, donde el Consejo de Estado en Sección Cuarta estudiaron casos referentes a la vinculación de los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, en virtud de liquidaciones oficiales expedidas. Tras la culminación de los procesos de determinación tributaria adelantados contra el contribuyente, extendiendo el efecto previsto por la Sentencia del 31 de julio de 2009. No obstante, a lo anterior, en Sentencia 18075 de 2013, en un caso referente a la vinculación de un heredero- deudor solidario, a un proceso de cobro coactivo, resultante de un proceso de determinación tributaria, la Sala afirmó:

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

Tras la adopción de diversas posturas jurisprudenciales sobre la vinculación del deudor solidario en el procedimiento tributario, durante el periodo comprendido entre 2009 y 2017, se pronuncia la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Sección Cuarta del Consejo de Estado por medio de Sentencia del 3 de mayo del 2018 con radicado 21376 y ponencia del Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, donde se analiza el caso de una asociada deudora solidaria de una precooperativa que es vinculada por la Administración de impuestos nacionales, al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago, con fundamento en la liquidación de revisión y de sanción impuesta a la precooperativa. Sobre el particular, se resolvió el asunto haciendo un análisis exhaustivo, teniendo en cuenta la regulación normativa, los pronunciamientos de la Corte Constitucional y la jurisprudencia previa del Consejo de Estado en su Sección Cuarta a cerca de la vinculación del deudor solidario al proceso tributario. La posición

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

Los deudores solidarios tienen derecho de controvertir los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA- o 28 del CCA-, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal. Como lo afirmo la Corte Constitucional en la sentencia C-1203 de 2003, únicamente surtida esta etapa puede hablarse de la existencia de un título ejecutivo válido en contra del deudor solidario.

Tratándose de liquidaciones privadas sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la Administración Tributaria debe vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago, en el que debe establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto de cobro y la cuantía de las mismas. No se opone lo anterior a que la Administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto a los deudores solidarios.” (Consejo de Estado, 2018, Radicado No.41001-23-31-000-2006-00276-01(21376))

Con base en lo previamente señalado, la Sala advierte que, al margen del título ejecutivo que soporte el proceso de cobro coactivo respecto del deudor solidario, se deben honrar los derechos al debido proceso, contradicción y defensa, proporcionando oportunidad considerable para controvertir los actos expedidos por la Administración que cuestionan la obligación, adicional a las excepciones que puede ejercer en el proceso de cobro coactivo frente al mandamiento de pago.

Asimismo, con base del principio de igualdad la Administración debe brindar el mismo trato y protección a los deudores solidarios al igual que los contribuyentes, si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que no es necesario la creación de un título ejecutivo adicional o individual para el deudor solidario, no implica que deba dejarse por fuera del proceso tributario sin dar la oportunidad de controvertir las actuaciones. En Sentencia 22406 de 2019), se examinó la vinculación de unos asociados- deudores solidarios a un proceso de cobro coactivo, derivados de una liquidación oficial de revisión presentada por la sociedad limitada; la Sala determino la procedencia de la excepción interpuesta respecto a la falta de título ejecutivo, por la no vinculación

al proceso de determinación tributaria, reiterando los fundamentos expuestos en la Sentencia del 3 de mayo del 2018.

Finalmente, la Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de estado profirió la Sentencia de unificación 23018 de 2019), respecto a la que la Sala decidió rectificar y unificar la tesis sobre la vinculación de los deudores solidarios, garantes y aseguradoras en los procedimientos tributarios, basándose en las disposiciones del Estatuto Tributario referentes al tema, la Sentencia C-1203 de 2003, así como también el precedente jurisprudencial en el Consejo de Estado. Con relación al tema que nos atañe, la Sala rectificó el precedente tomando como referente el artículo 29 de la Constitución Política alusivo al derecho al debido proceso, contradicción y defensa, y la Sentencia C- 1201 del 2003 de la siguiente manera:

(i) los deudores solidarios tienen derecho a convertir por vía administrativa o judicial los documentos que conformen el título ejecutivo en su contra; (ii) la Administración está obligada a vincular a los deudores solidarios en el procedimiento de determinación tributaria de la manera indicada en el artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; (iii) es deber de la Administración notificar al deudor solidario el requerimiento especial y pliego de cargos; así como (iv) individualizar el sujeto que sean solidariamente responsables en el proceso de fiscalización; y finalmente (v) determinó que el deudor solidario puede ser vinculado al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago, siempre que se le haya vinculado previamente al procedimiento administrativo de la liquidación oficial, así como también al proceso de imposición de la sanción. (Consejo de Estado, 2019)

Conclusiones

La ausencia de normas claras para una verdadera vinculación de herederos indeterminados no solo dificulta la ejecución positiva de la obligación, sino que también genera un vacío legal que ha sido parcialmente suplido por la jurisprudencia, especialmente por el Consejo de Estado y excepcionalmente por algunos tribunales contencioso-administrativos.

Los sujetos pasivos que forman la relación jurídica tributaria son en primer lugar los obligados principales y en segundo lugar los responsables, los primeros son todos aquellos sujetos que se hallan determinado principalmente en el hecho generador o en norma distinta en casos especiales, sobre el cual recaen las cargas tributarias establecidas por la norma; mientras que los

segundos son todos aquellos sujetos a quienes les corresponde satisfacer la obligación jurídica tributaria sin ser propia, soportando una carga o deuda ajena junto con otros, con base en criterios legales y su capacidad contributiva.

Los responsables pueden ser deudores solidarios o deudores subsidiarios, al hacer mención al primer responsable se entiende que hay una pluralidad de sujetos pasivos vinculados debido a la normatividad diferente al hecho generador en el vínculo jurídico tributario, siendo estos obligados a satisfacer de manera conjunta la obligación; mientras que, en la responsabilidad subsidiaria, aparece la obligación tributaria por la materialización del hecho generador en uno o varios sujetos, pero por disposición legal se establece la vinculación de responsables externos, con el único objetivo de asegurar y garantizar una obligación ajena en caso de no ser satisfecha por el o los deudores principales.

El procedimiento tributario general de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias es determinado por el Estatuto Tributario para los obligados principales, es decir, el contribuyente y el sustituto, pero en los casos que la ley determina que la obligación jurídica tributaria debe ser satisfecha por los deudores solidarios, el procedimiento es disminuido a la última etapa (cobro).

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

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

Entre 2009 y 2018, el Consejo de Estado sostuvo que la vinculación del deudor solidario solo ocurría en la etapa de cobro coactivo, a partir de la notificación del mandamiento de pago. Según esa interpretación, no era necesario expedir un título ejecutivo independiente contra el solidario, pues se entendía que el título del deudor principal producía efectos también frente a él. Bajo esta visión, la participación del solidario quedaba reducida a la fase final del procedimiento, sin posibilidad real de ejercer defensa en las etapas previas.

A partir de 2018 esta posición cambió, tomando como punto de referencia la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional. Desde entonces, se ha exigido que el deudor solidario sea vinculado desde el mismo procedimiento tributario y no únicamente en el cobro. Este ajuste resulta especialmente relevante cuando el mandamiento de pago se apoya en una liquidación oficial, pues en esos casos no solo está en juego la exigibilidad de la deuda, sino también la legalidad de los actos que la originaron. En consecuencia, el Consejo de Estado destacó que el derecho de defensa y el debido proceso del solidario no podían limitarse a discutir el mandamiento de pago.

Si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que no es necesario expedir un título ejecutivo previo contra el deudor solidario, esto no autoriza a excluirlo del procedimiento. La jurisprudencia aclaró que la administración debe garantizar su participación y que la omisión de este deber puede generar nulidades o la vulneración de derechos fundamentales.

La sentencia de unificación del Consejo de Estado consolidó esta nueva postura. Señaló que la vinculación del solidario debía surtir de manera progresiva: en la fiscalización, para identificarlo; en la determinación y discusión, para que pueda controvertir la obligación; y en el cobro coactivo, para lograr la satisfacción de la deuda. No obstante, aunque reforzó la protección de los derechos del solidario, dejó un vacío, ya que no definió un procedimiento detallado para esa vinculación y se limitó a remitir al artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).

En la práctica, esta falta de precisión normativa genera inseguridad jurídica. Ni el Estatuto Tributario ni el CPACA establecen reglas claras sobre cómo notificar al solidario, en qué momento procesal vincularlo o qué recursos puede interponer frente a los actos previos.

Ante este panorama, una salida práctica consiste en acudir a la remisión normativa. La figura del litisconsorcio cuasi-necesario, prevista en el Código General del Proceso, ofrece un referente útil, pues regula situaciones en las que varias personas deben intervenir en un proceso debido a la naturaleza de la obligación. Tratándose de obligaciones solidarias, la analogía es pertinente, ya que permite entender que la vinculación del solidario no es opcional, sino necesaria para la validez del procedimiento y la garantía de su derecho de defensa.

En conclusión, la evolución jurisprudencial ha significado un avance en la protección del deudor solidario, aunque persiste un vacío normativo que impide una aplicación uniforme. Hoy, la administración está obligada a vincularlo desde las primeras etapas del procedimiento tributario,

pero carece de reglas claras sobre cómo hacerlo. Esto plantea la necesidad de una reforma legal o, al menos, de un desarrollo reglamentario que defina los pasos a seguir y dé seguridad jurídica tanto a la administración como a los contribuyentes. Mientras ello ocurre, la remisión al régimen procesal civil y la aplicación del litisconsorcio cuasi-necesario se presentan como alternativas razonables para suplir la falta de regulación y garantizar los derechos fundamentales de los deudores solidarios.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional Constituyente. (7 de julio de 1991). Constitución Política de Colombia.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Congreso de la República de Colombia. (15 de abril de 1887). Ley 57 de 1887. *Código Civil Colombiano*. Diario Oficial No. 7019. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1789030>

Congreso de la República de Colombia. (30 de junio de 1992). Ley 6 de 1992. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 40490. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=2767>

Congreso de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2002). Ley 788 de 2002. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 45.046. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0788_2002.html

Congreso de la República de Colombia. (18 de enero de 2011). Ley 1437 de 2011. *Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Diario Oficial No. 47.956. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011_pr001.html

Congreso de la República de Colombia. (12 de julio de 2012). Ley 1564 de 2012. *Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 48.489. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1564_2012.html

- Consejo de Estado . (31 de julio de 2009). Radicado No. 25000-23-27-000-2004-90729-01 (17103). *Consejero ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia*. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (5 de julio de 2000). Sentencia 12421. *Consejero ponente: María Inés Ortiz Barbos*. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (20 de abril de 2001). Radicado No.15001-23-31-000-1997-7029-01(11150). *Consejero ponente: Ligia López Díaz*. Sala de lo Contencioso Administrativo. Seccion Cuarta.
- Consejo de Estado. (9 de diciembre de 2013). Radicado No.25000-23-27-000-2008-00198-01 (18126). *Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez*. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (28 de febrero de 2013). Radicado No.47001-23-31-001-2005-01456-01 (18075),. *Consejero Ponente, Hugo Fernando Bastidas Bárcenas*. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (2016). Radicación 25000-23-37-000-2012-00760-01(21369). Sala de lo Contecioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (6 de julio de 2016). Radicado No.54001-23-31-000-2007-00400-01 (21739). *Consejero ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia*. Sala de lo Contencioso Administrativo. Seccion Cuarta.
- Consejo de Estado. (3 de mayo de 2018). Radicado No.41001-23-31-000-2006-00276-01(21376). *Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez*. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
[https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/41001-23-31-000-2006-00276-01\(21376\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/41001-23-31-000-2006-00276-01(21376).pdf)
- Consejo de Estado. (14 de marzo de 2019). Expediente 22406. *Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez*,. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (14 de noviembre de 2019). Radicado No. 25000-23-37-000-2013-00452-01(23018) CE-SUJ-4-011. *Consejero ponente: Jorge Octavio Ram´rez Ramírez*. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta.
- Corte Constitucional de Colombia. (1 de marzo de 2000). Sentencia C-210. *Magistrado Ponente: Fabio Moron Díaz*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/c-210-00.htm>

- Corte Constitucional de Colombia. (9 de diciembre de 2003). Sentencia C-1201. *Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=20009458>
- Marín Elizalde, M. (2007). Los sujetos de la obligación tributaria. En R. Insignares Gómez, *Curso de Derecho Fiscal* (págs. 431-456). Universidad Externado de Colombia.
- Parlato, A. (2002). El responsable y el sustituto del impuesto En Tratado de Derecho Tributario. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 190-191). Temis.
- Presidencia de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Decreto 624 de 1989. *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*. Diario Oficial No. 38.756. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#TITULO%20PRE
- Zambrano Centia, W. (2020). *Procedimiento Administrativo de Ejecución*. Nueva Jurídica.