



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

García Pinzón, Paula Andrea
Vinculación del deudor solidario en el procedimiento de fiscalización,
determinación, discusión y cobro de obligaciones tributarias. Línea jurisprudencial
Revista de derecho fiscal, núm. 20, 2022, pp. 247-266
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.06>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684372883007>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Vinculación del deudor solidario en el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro de obligaciones tributarias. Línea jurisprudencial

Tying of the joint and several debtor into the audit or inspection procedure, determination, discussion thread and charges of tax obligations

Vinculação do devedor conjunto e solidário no processo de fiscalização, determinação, discussão e cobrança de obrigações tributárias - linha jurisprudencial

PAULA ANDREA GARCÍA PINZÓN*

* Abogada, Universidad Externado de Colombia. paulagarcia@oulook.com
/ <https://orcid.org/0000-0002-9592-7428>.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.06>

Resumen

En este artículo se hace un análisis de la jurisprudencia proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, entre los años 2003 a 2019, relacionada con la vinculación del deudor solidario en el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo directo, materializado en una línea jurisprudencial, con el fin de determinar la evolución de este tema en relación con la jurisprudencia como fuente del derecho, así como también reconocer la línea que actualmente se está aplicando, para así, a modo de conclusión, dar a conocer las posibles consecuencias y soluciones a la problemática respecto a la vinculación procesal de este sujeto.

Palabras clave: sujeto pasivo; obligación tributaria; contribuyente; deudor solidario; procedimiento tributario; cobro coactivo; línea jurisprudencial; mandamiento de pago.

Abstract

The work analyzes the jurisprudence issued by the Council of State, Section Four, between the years 2003 to 2019 related to the connection of the joint debtor in the procedure of inspection, determination, discussion and collection of the tax obligation in charge of the direct taxable person, materialized in a jurisprudential line, in order to determine its historical position, as well as to recognize the line that is currently being applied, in order to conclude publicize the possible consequences and solutions to the problem regarding the procedural link of this subject.

Key words: Taxable person; tax obligation; taxpayer; joint and several debtor; tax procedure; coercive collection; jurisprudential line; payment order.

Resumo

O trabalho analisa a jurisprudência emitida pelo Conselho de Estado, quarta seção, entre os anos de 2003 até 2019, relacionada com a conexão do devedor conjunto no procedimento de fiscalização, determinação, discussão e cobrança da obrigação tributária responsável pelo sujeito passivo direto, materializado em uma linha jurisprudencial, para determinar a sua posição histórica, também reconhecer a linha que está sendo aplicada atualmente, para concluir as possíveis consequências e soluções para o problema ou associação processual deste assunto.

Palavras-chave: Sujeito passivo; obrigação tributária; contribuinte; devedor conjunto e solidário; procedimento tributário; cobrança coercitiva; linha jurisprudencial; ordem de pagamento.

Introducción

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

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

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

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

I. Pronunciamientos del Consejo de Estado durante los años 2003 a 2019 acerca de la vinculación del deudor solidario en el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro de obligaciones tributarias

Frente a la vinculación del deudor solidario en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias hay un vacío legal, puesto que el Estatuto Tributario, en sus disposiciones, no menciona nada acerca de ello. No obstante lo anterior, el artículo 83 de la Ley 6 de 1992 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 828-1, donde se prevé el momento de vinculación de los deudores solidarios en el proceso tributario, más específicamente en la etapa de cobro coactivo, a través del mandamiento de pago que fue proferido por la Administración en contra de los obligados principales, es decir, los contribuyentes; así mismo, el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 introdujo un inciso

adicional al artículo 821-1 del Estatuto Tributario, donde se establece que “Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”.

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

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

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

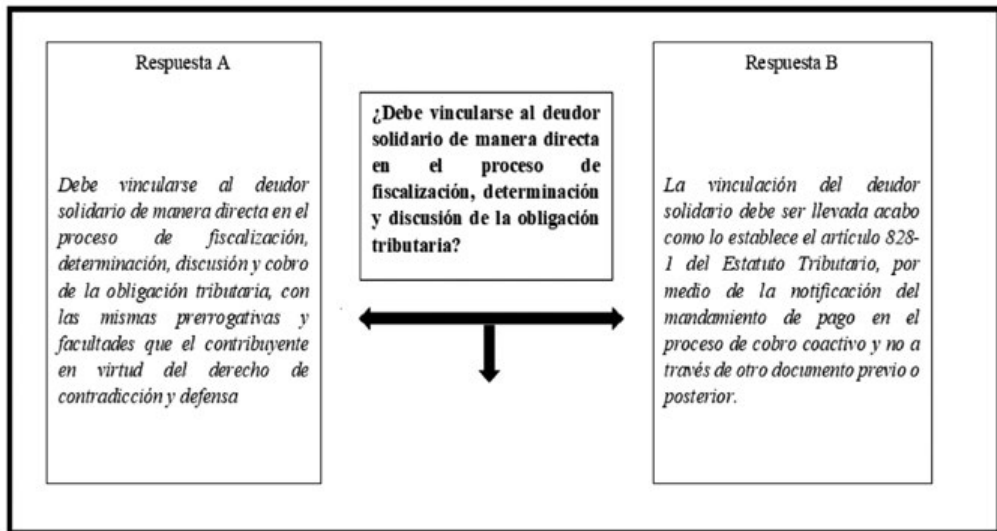
Ahora, la línea jurisprudencial de este artículo se desarrollará de manera narrativa, dando cuenta metodológica y cronológica los hechos de los pronunciamientos jurisprudenciales para al final encontrar respuesta al problema jurídico en estudio plasmando los hallazgos y las conclusiones; teniendo en cuenta el método de Diego López Medina establecido en su libro *El derecho de los jueces*.

El problema jurídico se planteó teniendo en cuenta una controversia jurídica entre dos extremos de decisión con los mismos sujetos jurídicos que son los deudores solidarios, los mismos hechos jurídicos que se determinan en la vinculación de los anteriores en una etapa tardía del proceso tributario y las mismas normas aplicables que constituyen el Estatuto Tributario.

De igual manera, se determinó el problema jurídico por desarrollar, a través de las siguientes preguntas: ¿Debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso administrativo de determinación tributaria para hacerle oponible el mandamiento de pago? ¿Se vulnera el debido proceso del deudor solidario al vincularlo únicamente con la notificación del mandamiento de pago? ¿Es necesario vincular al deudor solidario al procedimiento tributario con las mismas prerrogativas que goza el obligado principal? ¿Debe haber un título previo al mandamiento de pago que determine con exactitud al deudor solidario?

A partir de lo anterior, el problema jurídico central y que encabeza la línea jurisprudencial por examinar es: ¿debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso de fiscalización, determinación y discusión de la obligación tributaria? (figura 1).

FIGURA 1.



Fuente: elaboración propia.

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

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

Luego de analizar distintas sentencias del Consejo de Estado en la Sección Cuarta respecto al tema en cuestión, se logró determinar como sentencia arquimédica el fallo del 3 de mayo de 2018 con radicado 21376 y ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez Ramírez y, a través de ingeniería reversa y el nicho citacional se hallaron posiciones disímiles acerca de la vinculación del deudor solidario en el proceso tributario.

Frente a la situación actual del deudor solidario se debe precisar que la jurisprudencia contencioso-administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha proferido varias sentencias, que si bien son diferentes, llegaron a un punto de encuentro reiterado donde, independientemente de los títulos ejecutivos que fundamente el proceso de cobro coactivo, garantizan a los deudores solidarios ejercer sus derechos de contradicción y defensa a través de su vinculación en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación solidaria, tal como lo preciso la jurisprudencia constitucional.

II. Legislación vigente y pronunciamientos constitucionales

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

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

Para la Corte no admite duda que el hecho de establecer la responsabilidad solidaria de los socios, en la modalidad señalada, para el pago de los tributos no desconoce principios superiores, pues ella descansa en la circunstancia de haberse realizado el supuesto de hecho que genera los elementos normativos que configuran el hecho gravable tipificado como tal en la ley tributaria, por lo cual debe responderse en los términos que señale el ordenamiento tributario, vale decir, que el legislador en virtud de su libertad de configuración puede señalar los elementos de la obligación tributaria estableciendo una pluralidad de sujetos que se encuentran comprometidos en la satisfacción de una misma prestación, uno al lado del otro, es decir, los socios al lado de la sociedad y no en el lugar de esta. La solidaridad como modalidad obligacional comporta un claro beneficio para el acreedor tributario, esto es, para el Tesoro Público, y, por tanto, el diseño del sistema tributario, así como la política subyacente en el mismo, son atributos propios del legislador de conformidad con los artículos 150-12 y 338 superiores. (Sentencia C-210 de 2000)

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

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

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

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

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

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

El Consejo de Estado determinó 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 necesaria la existencia de un título previo para la vinculación del deudor solidario, pues se debe diferenciar el medio por el cual se vincula que es el mandamiento de pago y la causa que justifica la vinculación, que en este caso es el título ejecutivo (Sentencia 11150 de 2001).

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

En consecuencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, en el entendido de que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prevista por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo o artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, para que el título ejecutivo contra el deudor también le pueda ser oponible al deudor solidario por medio del mandamiento de pago y sin la expedición de un acto administrativo previo, en aras de la protección del debido proceso que comprende el derecho de contradicción y controversia, durante toda clase de actuación judicial y administrativa.

Con la declaración de exequibilidad condicionada del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional, en Sentencia C-1201 de 2003, no realizó un cambio jurisprudencial respecto a la Sentencia C-210 de 2000 de la Corte Constitucional, ya que el tema que es analizado en ambas sentencias es diferente, ni modificó las disposiciones procedimentales tributarias, sino que estableció una manera por medio de la cual se establece un litis consorcio por pasiva dando la oportunidad a los deudores solidarios de ejercer de manera adecuada el derecho de contradicción, defensa y debido proceso (figura 2).

FIGURA 2.

¿Debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso de fiscalización, determinación y discusión de la obligación tributaria?

<p><i>Debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación tributaria, con las mismas prerrogativas y facultades que el contribuyente en virtud del derecho de contradicción y defensa</i></p>	<p style="text-align: center;">◯</p> <p style="text-align: center;">Consejo de Estado 1992-2002</p> <p style="text-align: center;">◯</p> <p style="text-align: center;">C- 1201 de 2003</p>	<p style="text-align: center;">●</p> <p style="text-align: center;">Art. 828-1 E.T Art 83 Ley 6 de 1992</p> <p style="text-align: center;">●</p> <p style="text-align: center;">Art. 828-1 E.T Art 9 Ley 788 de 2002</p> <p style="text-align: center;">◯</p> <p style="text-align: center;">C-210 de 2000</p> <p><i>La vinculación del deudor solidario debe ser llevada a cabo como lo establece el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, por medio de la notificación del mandamiento de pago en el proceso de cobro coactivo y no a través de otro documento previo o posterior.</i></p>
---	---	--

Fuente: elaboración propia.

III. Líneas jurisprudenciales del Consejo de Estado, Sección Cuarta

Frente a la vinculación del deudor solidario, como se mencionó, la Sala de lo Contencioso Administrativo, en la Sección Cuarta del Consejo de Estado, había sentado jurisprudencia reiterada, en el periodo comprendido entre 1992 al 2002, puesto que se indicaba que el

mandamiento de pago proferido contra el contribuyente no podía serlo contra el deudor solidario, pues hacía falta un título ejecutivo que individualizara las obligaciones expresas, claras y exigibles del deudor solidario, por lo que para ser vinculado con la notificación del mandamiento de pago era necesaria 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 (sentencias 3132, 3142 y 1323 de 1991; 15908 de 1997).

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

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

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

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

... solo se requiere que exista título ejecutivo cobrable en cabeza del deudor principal (en este evento la declaración privada de la sociedad para cada una de las deudas) para poder perseguir a los deudores solidarios y subsidiarios, sin que sea pertinente conformar documentos contentivos de la deuda en forma individual a nombre de cada uno de los responsables de la obligación, los cuales lo son per se por orden expresa de la ley. (Sentencia 17103 de 2009)

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

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

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

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

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

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

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

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

En Sentencia 20499 de 2017, se aplica el condicionamiento realizado por la Sentencia C-1203 de 2003, frente a la vinculación del deudor solidario en el proceso de cobro coactivo derivado de una liquidación oficial, en virtud de los derechos de defensa y contradicción además del debido proceso.

Después de la aplicación de diferentes tesis respecto a la vinculación del deudor solidario en el procedimiento tributario en el periodo comprendido entre 2009 y 2017, se pronuncia la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Sección Cuarta del Consejo de Estado por medio de sentencia arquimédica del 3 de mayo de 2018 con radicado 21376 y ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez Ramírez, donde se analiza el caso de una socia-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 acerca de la vinculación del deudor solidario al proceso tributario.

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

- (i) Los deudores solidarios tienen derecho de controvertir los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la Administración Tributaria, en

virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA—o 28 del CCA—, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal.

Como lo afirmó la Corte Constitucional en la Sentencia C-1203 de 2003, únicamente surtida esta etapa puede hablarse de la existencia de un título ejecutivo válido en contra del deudor solidario.

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

Conforme a lo anterior, la Sala precisa que, independientemente del título ejecutivo que fundamente el proceso de cobro coactivo al deudor solidario, se le debe garantizar su derecho al debido proceso, contradicción y defensa, brindándole mayor oportunidad para controvertir los actos expedidos por la Administración que cuestionan la obligación, adicionales a las excepciones que puede ejercer en el proceso de cobro coactivo frente al mandamiento de pago.

Además, en virtud del principio de igualdad, la Administración debe brindar el mismo trato y protección a los deudores solidarios al igual que a los contribuyentes; si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que no es necesaria 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 la Sentencia 22406 de 2019, se analizó la vinculación de unos asociados-deudores solidarios a un proceso de cobro coactivo, derivado de una liquidación oficial de revisión presentada por la sociedad limitada; la Sala determinó la procedencia de la excepción interpuesta respecto a la falta de título ejecutivo, por la no vinculación al proceso de determinación tributaria, reiterando los fundamentos expuestos en la sentencia arquimédica del 3 de mayo de 2018.

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

Respecto al tema que nos atañe, la Sala rectificó el precedente tomando como referente el artículo 29 de la Constitución Política alusivo al derecho al debido proceso, contradicción y defensa, y la Sentencia C-1201 de 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 a los sujetos que sean solidariamente responsables en el proceso de fiscalización; y, finalmente, v) determinó que el deudor solidario puede ser vinculado al proceso de cobro coactivo por medio de la notificación del mandamiento de pago, siempre que se le haya vinculado previamente al procedimiento administrativo de la liquidación oficial, así como también al proceso de imposición de la sanción (Sentencia SU-23018 de 2019) (figura 3).

FIGURA 3.

¿Debe vincularse al deudor solidario de manera directa en el proceso de fiscalización, determinación y discusión de la obligación tributaria?



Fuente: elaboración propia.

En la figura 3 se encuentra determinado cómo a través de diferentes sentencias, la Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado traza la línea jurisprudencial respecto al tema de la vinculación del deudor solidario al proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias.

IV. Hallazgos y aplicación actual de la materia en los pronunciamientos jurisprudenciales

Una vez analizada la legislación y los diferentes pronunciamientos se determina que hay discrepancias y similitudes en las diferentes posiciones o posturas del Consejo de Estado y

de la Corte Constitucional con relación a la vinculación del deudor solidario en el proceso de fiscalización, determinación, discusión y cobro de la obligación tributaria.

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

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

La jurisprudencia emitida por la Sala Contencioso Administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del periodo 2009-2018, tuvo diferentes tesis, sin embargo, todas desembocan en la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo, a través de la notificación del mandamiento de pago independiente de si el título ejecutivo es expedido por el no pago de la liquidación privada, o por la liquidación oficial derivada de un proceso de determinación por parte de la Administración, sin tener en cuenta el derecho al debido proceso, el de contradicción y el de defensa del deudor solidario. No obstante lo anterior, solo un pronunciamiento se alejó de las tesis anteriormente mencionadas: la Sentencia del 28 de febrero de 2013, en la que se tuvo en cuenta el pronunciamiento de la Corte Constitucional donde afirma que solo se debe vincular al deudor solidario con el mandamiento de pago en los casos de liquidación privada, mientras que los otros casos donde se lleva a cabo un proceso de determinación sí es necesaria la vinculación previa, de acuerdo con el artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

Retomando en parte el pronunciamiento anterior, y en la misma línea, el Consejo de Estado se pronunció respecto al tema mediante la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019, donde se indicaron distintos puntos por medio de los cuales se establece una vinculación del deudor solidario desde el procedimiento de fiscalización para su individualización, seguido por el proceso de determinación y discusión para controvertir la obligación y, finalmente, el proceso de cobro coactivo al que se podrá ser vinculado con la notificación del deudor solidario si previamente se ha respetado el artículo 29 de la Constitución Política, respecto al debido proceso.

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

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

Conforme a lo anterior, para que la Administración pueda realizar una adecuada vinculación del deudor solidario al procedimiento tributario en la práctica, es necesario cuestionarse acerca de las posibles vicisitudes procesales que tendrá que resolver, para así mismo determinar cuál es su posible solución y el fundamento legal que se podría usar.

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

El litis consorcio cuasinecesario se encuentra determinado en el artículo 62 del Código General del Proceso, en el que se indica que pueden ser litis consortes cuasinecesarios “quienes sean titulares de una determinada relación sustancial a la cual se extiendan los efectos jurídicos de la sentencia, y que por ello estaban legitimados para demandar o ser demandados en el proceso”, así pues, teniendo en cuenta la estrecha relación que guarda la responsabilidad solidaria con las obligaciones de carácter solidario, se podría determinar que tanto contribuyente como deudores solidarios hacen parte de esta figura procesal, puesto que hacen parte de una misma relación sustancial que si bien es determinada a

través de normatividad diferente, sí se extiende el mismo efecto jurídico que es el pago del tributo y, por tanto, pueden ser ambos demandados en el proceso de cobro coactivo por la Administración.

De acuerdo con lo anterior y respecto a los temas procesales no regulados, se entendería que: i) el deudor solidario podría actuar con la mismas facultades de la parte que, en este caso, es el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, determinación, discusión y cobro; ii) si el deudor solidario se vincula posteriormente al que es notificado tomará el proceso en el estado que se encuentre, sin que exista nulidad, puesto que ha dejado pasar la oportunidad para ejercer los derechos de contradicción y defensa; así mismo, iii) los efectos del procedimiento le serían vinculantes al deudor solidario aun cuando no se haya querido vincular al mismo, sin que haya nulidad; y iv) respecto a las actuaciones que pueda realizar cada uno de manera independiente dentro del procedimiento fiscal, les beneficiará o les perjudicará a ambos, por ejemplo, en caso de que la respuesta al requerimiento especial contenga argumentos diferentes, estos sirven para los dos de forma conjunta.

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

Conclusiones y recomendaciones

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

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

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

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

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

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

A partir de 2018 se creó una nueva línea jurisprudencial por parte del Consejo de Estado, con fundamento en la Sentencia C-1201 de 2003, referente a la vinculación previa del deudor solidario al proceso tributario, independiente al título ejecutivo por medio del cual se esté realizando el cobro, haciendo énfasis en los casos donde el mandamiento de pago se fundamente en una liquidación oficial, garantizando con ello el derecho al debido proceso, a la defensa y contradicción del deudor solidario, puesto que, si bien el artículo 828-1 del Estatuto Tributario determina que no es necesaria la creación de un título ejecutivo previo, sí es necesario que se dé la oportunidad de contradecir los actos previos expedidos por la Administración.

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

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

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

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

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

Referencias

- Arteaga Bravo, J. R. (2000). *Nociones elementales de derecho tributario* (3 ed.). Legis.
- Barros, A. O. (s. f.). *La subjetividad pasiva tributaria: responsabilidad tributaria en la ley y la jurisprudencia colombiana*. ICDT.
- Cermeño, C. C., De Bedout, J. C., García, S. A. y Clopatofsky, C. M. (2016). *Procedimiento Tributario: teoría y práctica*. Legis.
- DIAN (2003). *Concepto 40423 del cuatro (4) de julio de dos mil tres (2003)*. DIAN.
- Giraldo Castrillón, L. A. (2016). *La vinculación de los socios como responsables solidarios de las personas jurídicas en los procedimientos de cobro coactivo*. Universidad Externado de Colombia.
- González Sánchez, M. (2001). El Estado, los entes locales y otros sujetos. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 135-156). Temis.
- Hinestrosa, F. (2007). *Tratado de las obligaciones concepto, estructura, vicisitudes*. Universidad Externado de Colombia.
- Insignares Gómez, R. (2007). El poder fiscal: organización y estructura en el Estado colombiano. En J. R. Piza, *Curso de Derecho Fiscal* (pp. 56-84). Universidad Externado de Colombia.
- Marín Elizalde, M. (2007). Los sujetos de la obligación tributaria. En R. Insignares Gómez, *Curso de Derecho Fiscal*. Universidad Externado de Colombia.
- Marín Elizalde, M. y Castro Arango, J. M. (2015). Los sujetos de la relación jurídico-tributaria. En J. R. Piza, *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 346-394). Universidad Externado de Colombia.

Parlato, A. (s. f.). El responsable y el sustituto del impuesto. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*. Temis.

Pérez De Ayala, J. (s. f.). *La subjetividad tributaria*. EDITORIAL.

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

Valdés Acosta, R. (2001). *Curso de derecho tributario*. Temis.

Legislación

DIAN (2021). Estatuto Tributario.

Congreso de Colombia (1992). Ley 6 de 1992.

Congreso de Colombia (2000). Ley 633 de 2000.

Congreso de Colombia (2002). Ley 788 de 2002.

Presidencia de la República de Colombia (1991). Constitución Política.

Jurisprudencia

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-210 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-733 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández; 26 de agosto.

Consejo de Estado. Sentencia 11150. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 20 de abril de 2001.

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

Consejo de Estado. Sentencia 1323. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, C.P. Libardo Rodríguez Rodríguez; 16 de agosto de 1991.

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

Consejo de Estado. Sentencia 16826. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Hugo Fernando Bastidas; 11 de noviembre de 2009.

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

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

Consejo de Estado. Sentencia 18075. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 28 de febrero de 2013.

Consejo de Estado. Sentencia 18126. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 9 de diciembre de 2013.

Consejo de Estado. Sentencia 20499. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 25 de octubre de 2017.

Consejo de Estado. Sentencia 20507. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 12 de noviembre de 2015.

Consejo de Estado. Sentencia 21068. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 4 de noviembre de 2015.

Consejo de Estado. Sentencia 21376. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 3 de mayo de 2018.

Consejo de Estado. Sentencia 21739. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 6 de julio de 2016.

Consejo de Estado. Sentencia 22406. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 14 de marzo de 2019.

Consejo de Estado. Sentencia de unificación 23018. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 14 de noviembre de 2019.

Consejo de Estado. Sentencia 3132. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jaime Abella Zárate; 21 de junio de 1991.

Consejo de Estado. Sentencia 3142. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jaime Abella Zárate; 21 de junio de 1991.

Fecha de recepción: 29 de mayo de 2020.

Aprobación par. 1: 23 de octubre de 2020.

Aprobación par. 2: 20 de octubre de 2020.