

RESPONSABLE SOLIDARIO – Responde con el contribuyente por el pago del tributo cuando la ley así lo prevea / TERCEROS QUE CANCELAN DEUDAS TRIBUTARIAS – Se consideran responsables solidarios respecto de tales deudas

En materia tributaria también existe el responsable solidario quien, conforme con el artículo 793 del Estatuto Tributario “*responde con el contribuyente por el pago del tributo*” cuando la ley así lo prevea, dado que solo esta “*puede fundar el presupuesto de hecho cuya realización deriva la existencia de la responsabilidad tributaria*”. En materia tributaria, los supuestos que dan lugar a la responsabilidad solidaria por el cumplimiento de la obligación sustancial están establecidos, de manera general, en los artículos 793 a 799 del Estatuto Tributario y se refieren principalmente a condiciones de sucesión, participación societaria, compromisos voluntarios de cancelar las deudas del contribuyente, colaboración en la evasión de impuestos, omisión en la consignación del IVA, incumplimiento de deberes formales, pago irregular de cheques fiscales y ser beneficiario conjunto de un título valor, en relación con los ingresos y valores patrimoniales a que este haga referencia. No obstante, otras normas del Estatuto también contemplan la solidaridad. Para el caso en estudio, interesa el supuesto de solidaridad previsto en el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario, en los siguientes términos: (...) De acuerdo con esta norma, los terceros que se comprometan u obliguen a pagar las obligaciones tributarias a cargo del deudor o responsable directo del pago adquieren la calidad de responsables solidarios por el pago de dichas obligaciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 793 LITERAL F

NOTA DE RELATORIA: Sobre las diferentes clases de responsabilidad tributaria se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 9 de abril de 2015, Exp. 15001-23-31-000-2003-00194-02(19812), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

LIQUIDACION PRIVADA Y SUS CORRECCIONES – Presta mérito ejecutivo desde el vencimiento de la fecha para su cancelación / TITULO EJECUTIVO TRIBUTARIO – Debe contener una obligación clara, expresas y exigible / TITULO EJECUTIVO CONTRA DEUDOR PRINCIPAL – Lo es también contra el deudor solidario y subsidiario, sin que se requiera la constitución de títulos individuales / NOTIFICACION DEL MANDAMIENTO DE PAGO – Ella es suficiente para vincular al deudor solidario al proceso de cobro coactivo cuando el título ejecutivo es una declaración privada / ACTO DE VINCULACION DEL DEUDOR SOLIDARIO AL COBRO COACTIVO – Es el mandamiento de pago sin necesidad de ningún otro acto previo

De otra parte, de acuerdo con el artículo 68 numeral 6) del Código Contencioso Administrativo, prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, entre otros, los documentos que provengan del deudor. En consonancia con esta disposición, el artículo 828 del Estatuto Tributario dispone que prestan mérito ejecutivo, entre otros documentos, **las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación**. El título ejecutivo supone la existencia de una obligación clara, expresa y exigible. La obligación debe ser expresa porque se encuentra especificada en el título ejecutivo, en cuanto debe imponer una conducta de dar, hacer o no hacer. Debe ser clara porque los elementos de la obligación (sujeto activo, sujeto pasivo, vínculo jurídico y la prestación u objeto) están determinados o, por lo menos, pueden inferirse de la simple revisión del título ejecutivo. Y debe

ser exigible porque no está sujeta al cumplimiento de un plazo o condición. Es de anotar que conforme con el artículo 828-1 [inciso 2] del Estatuto Tributario, los títulos ejecutivos contra el deudor principal **lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.** Sobre la vinculación de deudores solidarios en los casos en que el título ejecutivo que se cobra es una liquidación privada, la Sala ha dicho lo siguiente: (...) La Sala precisa que si bien en la sentencia en mención se analizó la vinculación al proceso de cobro de los socios como deudores solidarios de una sociedad, lo determinante es la vinculación de los deudores solidarios cuando las obligaciones que se cobran constan en liquidaciones privadas, pues son la fuente de la obligación tributaria. Es consecuencia, en todos los casos en que el título ejecutivo sea una declaración privada, basta la notificación del mandamiento de pago al deudor solidario para que sea vinculado como tal, pues así se desprende del artículo 828-1 del E.T. Además, en materia tributaria, la solidaridad tiene origen en la ley, por lo que independientemente de que el socio, por ejemplo, conozca o no las declaraciones privadas que presentó la sociedad, por mandato legal debe responder por su pago. Así, probada la existencia de las declaraciones privadas, y que en ellas consten obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles, que es el caso, lo procedente es la vinculación de los deudores solidarios a través del mandamiento de pago, sin que se requiere la constitución de títulos adicionales, como lo señala la ley. Por lo mismo, no es necesario que la DIAN notifique al deudor solidario, en este caso, al Consorcio, un acto previo al mandamiento de pago, pues, se insiste, conforme con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario la vinculación del deudor solidario se produce mediante la notificación del mandamiento de pago. Por lo demás, las obligaciones tributarias provenientes de liquidaciones privadas son distintas de las que se originan en un proceso de determinación tributaria, en los que se ha admitido la necesidad de vincular a los deudores solidarios en la conformación del título ejecutivo para que estos le sean oponibles.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 792 A 799 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 828 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 828-1 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 68 NUMERAL 6

NOTA DE RELATORIA: Sobre la vinculación de los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo se cita la sentencia de 31 de julio de 2009, Exp. 25000-23-27-000-2004-90729-01(17103), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSORCIO COMO CESIONARIO FRENTE A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS – Asume todas las obligaciones derivadas de la ejecución del contrato entre ellas las tributarias / CESIONARIO COMO DEUDOR SOLIDARIO – Responde por las obligaciones tributarias del cedente y para vincularlo solo se requiere notificar el mandamiento de pago

En desarrollo de cualquier contrato, dentro de las obligaciones pecuniarias a cargo de un contratista están las de carácter tributario, como precisamente se corrobora con la presentación de las declaraciones de IVA y retenciones por parte de la Unión Temporal exactamente en el lapso durante el cual fue parte en el contrato de obra suscrito con el IDU. Además, la Unión Temporal se constituyó exclusivamente para participar en una licitación pública y ser posible suscriptora de un contrato específico. En consecuencia, no puede sostenerse que esas declaraciones correspondían al desarrollo de actividades mercantiles aisladas del contrato de obra. Tal afirmación, además, carece de prueba. En consecuencia, de acuerdo con la cláusula quinta del contrato de cesión, el Consorcio se obligó a

pagar las obligaciones tributarias adquiridas por la Unión Temporal, que era el obligado directo, en desarrollo del contrato de obra IDU 072 de 2008. En virtud de dicho acuerdo el Consorcio se convirtió en deudor solidario de las obligaciones tributarias del cedente, en los términos del artículo 793 literal e) del Estatuto Tributario. (...) Así pues, el Consorcio, en calidad de cesionario, asumió la posición contractual del cedente y se obligó a **asumir todas las obligaciones derivadas de la ejecución del contrato**, entre otras, las pecuniarias adquiridas con proveedores. Al asumir todas las obligaciones derivadas de la ejecución del contrato, se obligaba a pagar también las obligaciones tributarias a cargo del cedente. (...) En criterio de la Sala, la citada comunicación, suscrita por José Luis Ruiz Yance tiene total validez, pues, conforme con el artículo 7 parágrafo de la Ley 80 de 1993, los miembros del consorcio y de la unión temporal deben designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad. Así lo hizo el Consorcio en el documento de creación del consorcio de 30 de marzo de 2010, en el que se advierte lo siguiente: (...) A su vez, en el artículo 10 numeral 3 literal l) del documento consorcial se dispuso que el gerente podía dirigir, recibir y contestar requerimientos de las autoridades administrativas y judiciales, y en ellos instar, seguir y terminar, entre otros, toda clase de procedimientos administrativos. (...) Por lo demás, como ya se precisó, al comprometerse a pagar las obligaciones tributarias del cedente, adquirió la calidad de deudor solidario para el pago de las declaraciones privadas presentadas por este, de acuerdo con el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario. Y para ser vinculado como deudor solidario bastaba solo la notificación del mandamiento de pago, conforme con el artículo 828-1 del E.T y la sentencia de la Sala de 31 de julio de 2009, Exp 17103. Es de anotar que si bien el Tribunal sostiene que el mandamiento de pago se libró al Consorcio con base en la existencia de un título complejo, integrado por las declaraciones privadas y por el contrato de cesión, lo cierto que el título ejecutivo está constituido solamente por las declaraciones privadas. De acuerdo con la ley, el contrato de cesión es la fuente de la responsabilidad solidaria a cargo del Consorcio.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 – ARTICULO 7 PARAGRAFO / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 793 LITERAL F / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 828-1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., cuatro (4) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00613-01(21068)

Actor: ORTIZ CONSTRUCTORES Y PROYECTOS S.A. Y CONCRETOS ASFALTICOS DE COLOMBIA S.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 20 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Entre la UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009 y el IDU se celebró el contrato de obra IDU-72 de 2008, para la ejecución, a precios unitarios, de las obras y actividades para la malla vial arterial, intermedia y local del Distrito de Conservación del Grupo 4 (Sur) del Distrito Capital.

Por oficio persuasivo de 1 de marzo de 2010, la DIAN solicitó a la Unión Temporal que se pusiera al día en el pago de ciertas obligaciones tributarias¹.g

Debido a inconvenientes en la ejecución del contrato que llevaron incluso a la paralización de las obras, el 19 de abril de 2010, la Unión Temporal cedió el contrato al CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO, integrado por las sociedades demandantes. El IDU aceptó la cesión del contrato de obra pública.

El 15 de junio de 2010, el representante del Consorcio informó a la DIAN la cesión del contrato y manifestó que para ponerse al día en las obligaciones tributarias pendientes de pago solicitaba un plazo de 60 días para culminar el proceso de cesión y para el otorgamiento de una facilidad de pago.

El 16 de febrero de 2011, la DIAN libró el Mandamiento 20110302000497 contra la Unión Temporal, para el pago de \$200.271.000, por concepto de las siguientes declaraciones presentadas sin pago por esta²:

¹ Folios 2 a 6 c.a. 2

² Folio 72 c .a. 1

Declaración No.	Fecha	Concepto	Periodo	Impuesto a pagar
3260012176691	15/04/2009	Retención	3 de 2009	\$2.911.000
3260012181971	13/05/2009	Retención	4 de 2009	\$8.393.000
4008010602668	10/06/2009	Retención	5 de 2009	\$10.173.000
4008050677429	10/07/2009	Retención	6 de 2009	\$5.965.000
7040320083985	13/08/2009	Retención	7 de 2009	\$10.742.000
9011050550097	10/09/2009	Retención	8 de 2009	\$44.681.000
1000075406032	13/10/2009	Retención	9 de 2009	\$33.316.000
1000076784276	12/11/2009	Retención	10 de 2009	\$16.297.000
1000076890059	12/11/2009	IVA	5 de 2009	\$2.527.000
1000078256535	11/12/2009	Retención	11 de 2009	\$28.675.000
1000079536408	14/01/2010	Retención	12 de 2009	\$27.092.000
1000081208062	11/02/2010	Retención	1 de 2010	\$9.499.000
			TOTAL	\$200.271.000

El correo para la notificación del mandamiento de pago a la Unión Temporal fue devuelto por “dirección incorrecta” y no aparece prueba de otra forma de notificación del acto ni de que la Unión Temporal hubiera pagado o propuesto excepciones contra la orden de pago³.

El 8 de abril de 2011, la DIAN libró contra el CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO el Mandamiento 150 para el pago de las obligaciones tributarias a cargo de la Unión Temporal.

Por Resolución 2825 de 20 de junio de 2011, la DIAN negó al Consorcio la excepción de indebida vinculación como deudor principal. Y por Resolución 3670 de 22 de agosto de 2011, que resolvió el recurso de reposición contra el primer acto, declaró probada **la excepción de indebida vinculación del Consorcio**

³ Folio 118 y 119 c.a 1

como deudor principal o responsable directo de las obligaciones tributarias objeto de cobro⁴.

El 26 de agosto de 2011, la DIAN libró el Mandamiento 345 contra el CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO, en calidad de deudor solidario de la Unión Temporal Vías de Bogotá 2009⁵. El mandamiento se libró por los \$200.271.000.

Contra el mandamiento de pago, el Consorcio interpuso las excepciones de falta de título ejecutivo y de falta de vinculación del deudor solidario⁶.

Por Resolución 6119 de 16 de diciembre de 2011, la DIAN negó las excepciones propuestas y ordenó llevar adelante la ejecución⁷. Dicho acto fue confirmado en reconsideración por la Resolución 485 de 17 de febrero de 2012⁸.

Además, en la Resolución 6119 de 2011 se ordenó aplicar el título de depósito judicial existente por \$280.000.000 al pago de la obligación imputada a la demandante y por auto posterior, la DIAN ordenó la aplicación del citado título de depósito judicial para pagar las obligaciones contenidas en el Mandamiento de Pago 345 de 26 de agosto de 2011. En consecuencia, la deuda quedó satisfecha en su totalidad.

DEMANDA

ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A., Y CONCRETOS ASFÁLTICOS DE COLOMBIA S.A., miembros del Consorcio Vías del Distrito, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formularon las siguientes pretensiones⁹:

⁴ Folios 209 a 212 c.a.2

⁵ Folios 218 a 220 c.a. 2

⁶ Folios 234 a 247

⁷ Folios 254 a 262

⁸ Folios 278 a 284

⁹ Folios 133 a 153 c.p.

«**PRIMERA:** Que se declare la nulidad del acto administrativo No. 6119 del 16 de diciembre de 2011, expedido por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, mediante la cual se resolvieron las excepciones previas propuestas contra el mandamiento de pago No. 345 del 26 de agosto de 2011.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución 485 del 17 de febrero de 2012, expedida por la por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición contra el fallo de excepciones previas, y se confirmó en todas sus partes la Resolución No. 6119 del 16 de diciembre de 2011.

TERCERA: Que como consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, se disponga la devolución de los dineros que fueron pagados por la entidad demandante junto con todos los intereses causados desde que se ejecutó dicho pago hasta la fecha.

CUARTA: Que se condene a la entidad demandada al pago de los intereses comerciales y moratorios establecidos en el Artículo 177 del Código Contencioso Administrativo que se causen entre la fecha de ejecutoria de la sentencia y la fecha efectiva de pago de las condenas.

QUINTA: Que a título de perjuicios y en el evento que con fundamento en los actos administrativos demandados al **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO** se le declare la caducidad de contratos estatales celebrados por éste, o se le impida la celebración de contrato estatal alguno, se le ordene a la entidad demandada, que a título de restablecimiento del derecho, proceda a pagar a mi poderdante los perjuicios derivados de tal declaratoria de caducidad o de la imposibilidad de celebrar contratos estatales.

SEXTA: Que se condene a la entidad demandada al pago de las costas y agencias en derecho, en caso de ser procedente».

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 828 y 828-1 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Falsa motivación de los actos demandados y ausencia de título ejecutivo

Los actos demandados adolecen de falsa motivación porque la DIAN realizó una calificación jurídica errada de los hechos que dieron origen a dichos actos, pues consideró que el Consorcio Vías del Distrito es responsable de las obligaciones tributarias adeudadas por la Unión Temporal Vías de Bogotá, a pesar de que es esta quien debe asumirlas.

En los actos demandados, la DIAN señaló que el título ejecutivo está compuesto por las declaraciones de retención en la fuente e IVA, presentadas por la Unión Temporal Vías de Bogotá entre junio de 2009 y febrero de 2010, y por el acuerdo de cesión del Contrato IDU-072 de 2008, pues en este los miembros del Consorcio Vías del Distrito manifestaron su voluntad de asumir las obligaciones tributarias de la Unión Temporal, originadas en el contrato de obra pública.

El artículo 828 del Estatuto Tributario establece taxativamente los documentos que prestan mérito ejecutivo y no contempla como tales a los acuerdos de voluntades. En consecuencia, no es viable que la DIAN conforme un título ejecutivo de carácter complejo con un documento que no presta mérito ejecutivo, como el acuerdo de cesión de 19 de abril de 2010, celebrado entre la Unión Temporal Vías de Bogotá y el Consorcio Vías del Distrito.

Las declaraciones de retención e IVA constituyen título ejecutivo contra la Unión Temporal Vías de Bogotá pero no contra el Consorcio Vías del Distrito. Por consiguiente, el pago de dichas obligaciones debe exigirse a la unión temporal, no al consorcio.

Conforme con el Concepto DIAN 3 de 12 de julio de 2007 y el artículo 1 del Estatuto Tributario, la fuente de las obligaciones es la ley y no el acuerdo de voluntades. Por tanto, el acuerdo de cesión de 19 de abril de 2010, celebrado entre la Unión Temporal Vías de Bogotá y el Consorcio Vías del Distrito, no genera el cumplimiento de obligaciones de carácter tributario a cargo del último, como lo pretende la DIAN, pues, se reitera, el obligado es la Unión Temporal.

La posición de la DIAN de exigir al Consorcio el cumplimiento de las citadas obligaciones tributarias desconoce el artículo 553 del Estatuto Tributario, que establece que los convenios entre los particulares no son oponibles al fisco.

Además, las obligaciones que se exigen al Consorcio no emanan del contrato cedido sino de la ley y están en cabeza de la Unión Temporal por la ejecución de actividades mercantiles.

Si dichas actividades estuvieran ligadas a la ejecución del contrato cedido, hecho que no está probado, mal puede concluirse, como lo hace la DIAN, que la cesión del contrato comprende las obligaciones tributarias derivadas de su ejecución, causadas con anterioridad a la cesión. Además, en el acuerdo de cesión solo se cedieron las obligaciones derivadas del contrato IDU 072 de 2008.

Para que la DIAN fuera la beneficiaria de los derechos consignados en el acuerdo de cesión era necesario que se estipulara en favor de ella, en los términos del artículo 1506 del Código Civil, cosa que no se hizo.

Violación del derecho de defensa

Los actos demandados violaron el debido proceso y el derecho de defensa de la parte demandante porque el mandamiento de pago debió estar precedido de un procedimiento administrativo que determinara la obligación en cabeza del Consorcio y en el que hubiera tenido la oportunidad de ejercer el derecho de contradicción, como lo señala la sentencia C-1201/03.

Si se hubiera dado dicha oportunidad procesal, el Consorcio habría podido conocer con exactitud cuáles eran las obligaciones a su cargo, pues lo que se conoce es que la Unión Temporal Vías de Bogotá presentó unas declaraciones cuyo pago la DIAN exige al Consorcio.

Pese a que en la Resolución 485 de 17 de febrero de 2012, la DIAN precisó que, según la sentencia de 31 de julio de 2009¹⁰, cuando las liquidaciones son privadas no hay lugar a realizar el procedimiento previo a que se refiere la sentencia C-1201/03, dicho fallo no es aplicable al caso concreto. Ello, porque el Consorcio no es el signatario de las declaraciones privadas cuyo pago se pretende exigir, sino el cesionario de la posición contractual ocupada por la Unión Temporal en el contrato que esta celebró con el IDU.

Además, la sentencia del Consejo de Estado de 31 de julio de 2009 se refiere a la solidaridad de los accionistas por las deudas adquiridas por la sociedad y en este caso la solidaridad se atribuye al documento de cesión de un contrato en el que no se menciona la existencia de liquidaciones privadas y el Consorcio tampoco tenía el deber de conocerlas.

Tampoco es aceptable el argumento de la DIAN en el sentido de que como el objeto del Consorcio es el desarrollo del contrato de obra pública 72 de 2008, suscrito con el IDU, necesariamente las liquidaciones privadas tienen como fundamento deudas fiscales derivadas de ese contrato. Si así fuera, por lo menos tenía derecho a conocer el contenido de dichas obligaciones antes de que se le profiera el mandamiento pago.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹¹:

La obligación de un tercero de asumir el pago puede tener origen en la ley o en el acuerdo de voluntades

¹⁰ Exp. 17103, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹¹ Folios 172 a 180 c.p.

Conforme con los artículos 150 numerales 11 y 12 y 338 de la Constitución Política, la facultad impositiva la tiene el legislador. El artículo 553 del Estatuto Tributario señala que los convenios entre particulares no son oponibles al fisco. No obstante, mediante el acuerdo de cesión las partes no acordaron crear o modificar un impuesto del orden nacional, por lo que la restricción del principio de legalidad no es aplicable al caso concreto, pues el contrato de cesión no es un convenio sobre impuestos, sino de responsabilidades económicas.

Doctrinariamente se ha clasificado a los obligados tributarios en dos categorías: los contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia porque realizan el hecho generador) y los responsables (sujetos pasivos por deuda ajena, esto es, los llamados por la ley o por el acuerdo de voluntades en garantía de la obligación tributaria y que deben satisfacerla de manera sustituta, subsidiaria o solidaria).

La responsabilidad solidaria tiene por finalidad garantizar el pago de los tributos. Esta puede tener origen en la ley o en el acuerdo de voluntades, pues no hay restricciones en su configuración. Por ello, es posible que terceros ajenos al hecho generador asuman de manera libre y espontánea el cumplimiento de las obligaciones tributarias del deudor principal.

El artículo 1630 del Código Civil establece que cualquier persona puede pagar por el deudor, a nombre de él, incluso sin su consentimiento o contra su voluntad y a pesar del acreedor, posición que ha sido ratificada por el Consejo de Estado, que precisó que era válido el pago del impuesto predial realizado por un tercero¹².

Por su parte, el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario señala que responden con el contribuyente por el pago del tributo "*los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor*", como sucede en las facilidades de pago (artículos 814, 814-2 y 814-3 del Estatuto Tributario).

¹² Sección Cuarta, sentencia de 2 de abril de 2009, exp. 16237

En la cláusula quinta del contrato de cesión de 19 de abril de 2010, celebrado entre la Unión Temporal de Vías de Bogotá 2009 (cedente) y el Consorcio Vías del Distrito (cesionario), se estipuló que el cesionario recibía y aceptaba todas las obligaciones del Contrato IDU 072 de 2008, que comprendía cualquier obligación pecuniaria del cedente, destinada al proyecto, incluyendo entre otras, las obligaciones tributarias.

Para el Consorcio Vías del Distrito era tan clara su obligación de asumir la responsabilidad en el pago de las obligaciones tributarias del cedente, que mediante oficio de 15 de junio de 2010, informó a la DIAN que *“las obligaciones que anteriormente recaían en cabeza de UNIÓN TEMPORAL DE VÍAS DE BOGOTÁ 2009, ahora están en cabeza del CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO en su calidad de CESIONARIO”*. Y para ponerse al día con las obligaciones pendientes solicitó a la DIAN un plazo de 60 días para culminar el proceso de cesión y a partir de ese momento pedir una facilidad de tres meses para el pago de tales obligaciones.

Lo anterior permite concluir que el cesionario sabía de la existencia de las deudas a cargo del cedente y fue su voluntad asumir el pago de estas, razón por la cual se convirtió en un responsable solidario. Además, conforme con los artículos 1494 y 1602 del Código Civil, el contrato es fuente de obligaciones y ley para las partes.

Cabe precisar que el demandante pretendió negarle validez a dicho documento manifestando que quien lo suscribió no era el representante del consorcio, por cuanto mediante acta 2 de 15 de junio de 2010 cambió el representante. Sin embargo, el RUT no fue actualizado y conforme con dicha acta, el representante legal que firmó la comunicación de 15 de junio de 2010 ejerció sus funciones hasta las 11:00 a.m. de ese día e hizo parte de dicha acta porque la suscribió.

Además, las obligaciones tributarias se originaron en desarrollo del Contrato IDU-072 de 2008. En efecto, como la unión temporal tenía como único fin la ejecución del mencionado contrato, al cederlo es válido que se haya pactado que el cesionario asumiera las obligaciones fiscales pendientes y garantizara el adecuado cumplimiento del contrato.

La DIAN siguió el procedimiento tributario establecido para la vinculación de deudores solidarios, pues el artículo 828-1 del Estatuto Tributario dispone que la vinculación del deudor solidario se hace mediante la notificación del mandamiento de pago.

Establecida la responsabilidad solidaria del demandante se advierte que existe título ejecutivo, pues conforme con el artículo 828-1 numeral 2 del Estatuto Tributario, los títulos ejecutivos contra el deudor principal también lo son contra los deudores solidarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

No había lugar a citar al deudor solidario al proceso de determinación tributaria en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, pues no hubo tal proceso, y era deber del cedente poner en conocimiento del cesionario la existencia de deudas fiscales, como en efecto ocurrió, según el citado oficio de 15 de junio de 2010.

La demandante violó el principio de buena fe de la DIAN por cuanto el actuar de esta fue producto de la propia manifestación de la demandante de asumir la responsabilidad solidaria frente a las obligaciones de la Unión Temporal Vías de Bogotá 2009. Por consiguiente, es improcedente la condena resarcitoria que pide la demandante, pues ello equivale a alegar en su favor su propia culpa.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en los argumentos que se resumen así ¹³:

Conforme con el artículo 828 del Estatuto Tributario son títulos ejecutivos, entre otros, las liquidaciones privadas de impuestos. Según lo ha precisado el Consejo de Estado, el título ejecutivo debe reunir las condiciones exigidas en el artículo 68 del Código Contencioso Administrativo, por lo cual debe señalar con precisión los titulares de la relación jurídica, el contenido y objeto de la relación jurídica y el monto de la obligación exigible¹⁴.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia, cuando el título valor es una declaración privada, la vinculación del deudor solidario se hace con la notificación del mandamiento de pago. En fallo de 31 de julio de 2009¹⁵ el Consejo de Estado precisó que cuando el título ejecutivo es la liquidación privada, la vinculación del deudor solidario se hace con la notificación del mandamiento de pago, sin que sea necesario un acto previo.

Por el Mandamiento de Pago 345 de 26 de agosto de 2011, la DIAN exigió al Consorcio Vías del Distrito el pago de \$200.271.000, más los intereses correspondientes y actualización, por concepto de las declaraciones de retención y ventas presentadas sin pago por la Unión Temporal Vías de Bogotá, que figuran en el expediente.

En dicho acto se precisó que la Unión Temporal Vías de Bogotá cedió el Contrato IDU-072 de 2008 al Consorcio Vías del Distrito y que conforme con la cláusula quinta del contrato de cesión, el Consorcio es responsable de las obligaciones tributarias surgidas del Contrato IDU 072 de 2008, de acuerdo con el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario.

¹³ Folios 263 a 279 c.p.

¹⁴ Sección Cuarta, sentencia de 27 de enero de 2011, exp. 18108, C.P. William Giraldo Giraldo

¹⁵ Exp. 2004-90729, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

En la cesión, el Consorcio manifestó que conocía en su totalidad el contrato de obra pública y que asumía todas las obligaciones derivadas de este, entre ellas, las tributarias y fiscales, manifestación que fue reiterada en el otrosí 1 al referido contrato.

En escrito de 15 de junio de 2010, dirigido a la DIAN, el representante legal del Consorcio Vías del Distrito, ratificó que el Consorcio asume todas las obligaciones derivadas de la ejecución del contrato 72 de 2008, inclusive las pecuniarias y cualquier otra erogación económica relativa al contrato. Por ello, el Consorcio solicitó a la DIAN un plazo de 60 días para culminar el proceso de cesión y que se le aprobara un acuerdo de pago consistente en que las sumas adeudadas a dicha entidad, que estaban en cabeza del cedente, serían pagadas en un plazo de 3 meses.

Igualmente, en el acta 2 de 15 de junio de 2010 se aceptó la renuncia del representante legal que firmó el citado oficio y en el que se precisó que el nuevo representante legal se posesionaría el 16 de junio de 2010.

En sentencia de 22 de octubre de 2012, el Consejo de Estado precisó que la cesión del contrato implica la de las acciones, privilegios y beneficios legales inherentes a la naturaleza y condiciones del contrato, es decir, los derechos y obligaciones que emanan del contrato cedido¹⁶.

Por lo tanto, la cesión del contrato de obra implicó la transferencia de los derechos y obligaciones relacionados en ese contrato. En consecuencia, la DIAN podía exigir al demandante el pago de las declaraciones de retención e IVA presentadas por la Unión Temporal, pues estas provienen de la ejecución del contrato, cuya posición contractual fue asumida por el Consorcio.

¹⁶ Sección Tercera, exp. 20967.

Por ello, es irrelevante la fecha de recibo de la comunicación de 15 de junio de 2010, pues la obligación de asumir el pago de las declaraciones de retenciones e IVA surge del contrato de cesión, aprobado por el IDU.

Por lo anterior, es procedente la conformación del título ejecutivo complejo, integrado por las citadas declaraciones y el contrato de cesión, con el fin de que el Consorcio asumiera el pago de la obligación tributaria insatisfecha.

No procede la condena en costas porque no están probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁷:

Falsa motivación

La sentencia apelada no tuvo en cuenta que los actos demandados estuvieron falsamente motivados porque hicieron una calificación jurídica errada de los hechos. Lo anterior, porque la DIAN consideró equivocadamente que el Consorcio Vías del Distrito estaba obligado solidariamente al pago de las obligaciones tributarias a cargo de la Unión Temporal Vías de Bogotá.

Es cierto que, según la cláusula quinta del contrato de cesión, el Consorcio se comprometió a pagar las obligaciones tributarias y fiscales de la Unión Temporal, surgidas en desarrollo del contrato de obra pública. No obstante, tal afirmación resulta contradictoria con la que el Tribunal expuso en otro párrafo de la sentencia, en el sentido de que las obligaciones asumidas por el Consorcio son todas las derivadas del contrato IDU 072 de 2008, sin más calificación, como si se tratara de

¹⁷ Folios 281 a 311

una fusión de sociedades. En consecuencia, arbitrariamente la sentencia modificó el acuerdo de cesión válidamente celebrado entre dos particulares.

La DIAN y el Tribunal pasaron por alto que la cesión de las obligaciones de la Unión Temporal al Consorcio estaba condicionada a los términos del contrato de cesión, en particular, a lo estipulado en la cláusula quinta, por lo que estas solo comprendían las *“derivadas de la ejecución del contrato”* y las *“destinadas al proyecto”*.

Ni en la actuación administrativa ni en el proceso contencioso se demostró que las declaraciones presentadas por la Unión Temporal correspondían a obligaciones tributarias derivadas del Contrato IDU 072 de 2008. Además, el contenido de las declaraciones era desconocido por la parte actora.

Como lo señala el Tribunal, la solidaridad puede originarse en la ley o en el acuerdo de voluntades. Sin embargo, cuando existe cesión de contratos la ley tributaria no previó la existencia de solidaridad alguna. Por tanto, en el evento de una solidaridad convencional, esta debe regirse por el acuerdo entre el cedente y el cesionario.

La sentencia apelada no estudió en debida forma el cargo de falsa motivación. En efecto, a pesar de que, como lo dice el Tribunal, en la cláusula segunda del contrato de cesión el Consorcio manifestó que conocía en su totalidad el contrato de obra 072 de 2008, de ello no puede extraerse que conocía o debía conocer las declaraciones tributarias presentadas por la Unión Temporal Vías de Bogotá. Además, dicha cláusula se refiere a los aspectos propios de la ejecución del contrato, como las condiciones físicas de las obras, los subcontratos y las obligaciones adquiridas con el IDU.

El argumento de que las declaraciones tributarias hacen parte del contrato o de las condiciones técnicas, financieras y administrativas de este, no resiste el menor análisis jurídico, pues estas no tienen que ver nada con el contenido ni las

condiciones del Contrato IDU 072 de 2008. Por tal razón, es errado el argumento del Tribunal en ese sentido para validar los actos demandados.

Inexistencia de título ejecutivo

El artículo 828 del Estatuto Tributario establece los documentos que prestan mérito ejecutivo. Dentro de estos no está el acuerdo de voluntades entre particulares. Por ende, no es viable que la DIAN haya establecido un título ejecutivo complejo entre las declaraciones tributarias presentadas por la Unión Temporal y el contrato de cesión para vincular al Consorcio al proceso de cobro de las obligaciones tributarias contenidas en dichas declaraciones.

Además, el contrato de cesión no reúne los requisitos del artículo 488 del Código de Procedimiento Civil para ser título ejecutivo porque no contiene una obligación expresa, clara y actualmente exigible.

No se discute la validez de las declaraciones presentadas por la Unión Temporal sino que el origen de estas no es el contrato de obra IDU 072 de 2008, por lo cual su pago no era imputable al Consorcio.

Por la anterior, es equivocado el argumento del Tribunal en el sentido de que *“procedía la conformación de un título ejecutivo complejo con el fin de que los miembros que integran el consorcio asumieran el pago de la obligación”*.

Valoración errónea de las pruebas aportadas

La DIAN y el Tribunal otorgaron validez a la comunicación de 15 de junio de 2010, dirigida a la DIAN. No obstante, dicha comunicación no comprometió la voluntad del Consorcio porque se trató de una extralimitación en las funciones de quien la firmó.

Lo anterior, porque quien suscribió dicha comunicación solo representó al Consorcio hasta las 11:00 am del 15 de junio de 2010, es decir, la misma fecha suscripción de la comunicación, por lo cual no tenía las facultades necesarias para comprometer al Consorcio.

Independientemente de la fecha del documento y del día en que la DIAN lo conoció (24 de junio de 2010) quien la suscribió excedió las facultades del mandato conferido, de acuerdo con las normas civiles y comerciales y ninguno de los integrantes del Consorcio le confirió facultades al representante para que asumiera a nombre de este obligaciones de terceros. Además, en los consorcios no existe representación legal porque esta figura es exclusiva de las personas jurídicas.

Dicha comunicación hace parte de los documentos que fueron suministrados a la DIAN como condición para que el Consorcio fuera inscrito en el RUT, como lo exige el numeral IX, parágrafo 4.4 de la Orden Administrativa 1 de 2005 de la DIAN. Por consiguiente, dicha comunicación no obliga al Consorcio ni a sus integrantes.

Violación del debido proceso

Se violaron el debido proceso y el derecho de defensa del Consorcio porque si lo que pretendía el mandamiento de pago era vincular al demandante como deudor solidario de la Unión Temporal Vías de Bogotá por las declaraciones tributarias por ella presentadas, tal circunstancia debió ponerse de manifiesto en dicho acto. Además, el mandamiento debió estar precedido de un procedimiento administrativo, que determinara la obligación en cabeza del Consorcio, para que este pudiera ejercer el derecho de contradicción en los términos expuestos en la sentencia C-1201/03.

De haberse hecho lo anterior, el Consorcio habría tenido la oportunidad de conocer las obligaciones por las que se le requería y manifestar los reparos a los supuestos de hecho y de derecho que fundamentaron el mandamiento de pago.

Adicionalmente, la sentencia de 31 de julio de 2009¹⁸, citada en la Resolución 485 de 17 de febrero de 2012, que señala que cuando las liquidaciones son privadas no hay lugar a un procedimiento previo como el mencionado en la sentencia C-1201/03, no es aplicable al caso, pues los fundamentos de hecho y de derecho de dicha providencia son diferentes al asunto debatido, dado que se aplica para la solidaridad que existe entre los socios por las deudas que la sociedad, que no es el caso.

No obstante, el Tribunal no se percató de la anterior inconsistencia y decidió apoyar la tesis de la DIAN e incumplió el deber que le asiste de motivar apropiada y suficientemente la sentencia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada¹⁹.

La **demandante**, reiteró lo expuesto en la apelación²⁰.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y acceder a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones²¹:

¹⁸ Exp. 17103, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁹ Folios 320 a 321

²⁰ Folios 327 a 346

²¹ Folios 347 a 351

Según el artículo 1568 del Código Civil, una obligación es solidaria cuando en virtud de la convención, del testamento o de la ley puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda y debe ser expresamente declarada en todos los casos en que la ley no lo establece.

Por su parte, el artículo 793 numeral f) del Estatuto Tributario establece que responden con el contribuyente por el pago del impuesto, los terceros que se comprometan a cancelar las obligaciones del deudor.

Conforme con el artículo 895 del Código de Comercio, la cesión de contratos implica la de las acciones, privilegios y beneficios inherentes a la naturaleza y condiciones del contrato, pero no transfiere los que se funden en causas ajenas al mismo o en la calidad o estado de la persona de los contratantes.

En la cláusula 5 del contrato de cesión suscrito entre la Unión Temporal y el Consorcio se estipuló que el cesionario *“recibirá y aceptará todas las obligaciones derivadas del Contrato IDU 072, por parte del CEDENTE...”*. Igualmente se estipuló que por obligación *“entenderá toda obligación pecuniaria del CEDENTE, destinada al proyecto, incluyendo entre otras, las obligaciones mercantiles, civiles, financieras, bancarias, laborales, tributaria y fiscales...”*.

De acuerdo con esta cláusula, las obligaciones tributarias solo pueden estar referidas a las originadas con ocasión del contrato de obra IDU 072. Por el hecho de la cesión no se transmiten automáticamente las obligaciones tributarias individuales del cedente al cesionario porque tal forma de solidaridad no está prevista en el artículo 793 del E.T., salvo que expresamente este se comprometa a pagarlas, como lo prevé el artículo 1568 del Código Civil.

Ni en el contrato de cesión ni en el otrosí al contrato de obra IDU 072 de 2008 aparece manifestación expresa del Consorcio en el cual se indique que este asume solidariamente las obligaciones que se desprenden de las declaraciones tributarias presentadas por la Unión Temporal.

Por lo anterior, no es procedente la constitución del título ejecutivo complejo que hizo la DIAN para vincular al Consorcio como deudor solidario.

En consecuencia, deben anularse los actos demandados y ordenar la devolución de los \$280.000.000 pagados por la actora, con intereses legales, y negarse las demás pretensiones.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala precisa si están probadas las excepciones de falta de título y de calidad de deudor solidario, pues a estas excepciones se concreta la inconformidad de la parte actora, a través de los distintos argumentos del recurso, a saber: la falsa motivación, la inexistencia del título, la valoración errónea de las pruebas y la violación del debido proceso.

De acuerdo con el artículo 792 del Estatuto Tributario son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

En materia tributaria también existe el responsable solidario quien, conforme con el artículo 793 del Estatuto Tributario *“responde con el contribuyente por el pago del tributo”* cuando la ley así lo prevea, dado que solo esta *“puede fundar el presupuesto de hecho cuya realización deriva la existencia de la responsabilidad tributaria”*²².

En materia tributaria, los supuestos que dan lugar a la responsabilidad solidaria por el cumplimiento de la obligación sustancial están establecidos, de manera general,

²² La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Universidad Externado de Colombia. Piza, Julio Roberto, Editor. 2015. Pág. 370

en los artículos 793 a 799 del Estatuto Tributario y se refieren principalmente a condiciones de sucesión, participación societaria, compromisos voluntarios de cancelar las deudas del contribuyente, colaboración en la evasión de impuestos, omisión en la consignación del IVA, incumplimiento de deberes formales, pago irregular de cheques fiscales y ser beneficiario conjunto de un título valor, en relación con los ingresos y valores patrimoniales a que este haga referencia²³. No obstante, otras normas del Estatuto también contemplan la solidaridad²⁴.

Para el caso en estudio, interesa el supuesto de solidaridad previsto en el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

«ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

[...]

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

De acuerdo con esta norma, los terceros que se comprometan u obliguen a pagar las obligaciones tributarias a cargo del deudor o responsable directo del pago adquieren la calidad de responsables solidarios por el pago de dichas obligaciones²⁵.

De otra parte, de acuerdo con el artículo 68 numeral 6) del Código Contencioso Administrativo, prestan mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, entre otros, los documentos que provengan del deudor. En consonancia con esta disposición, el artículo 828 del Estatuto Tributario dispone que prestan mérito ejecutivo, entre otros documentos, **las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.**

²³ Sentencia de 9 de abril de 2015, exp. 19812, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²⁴ Entre otras normas, ver artículos 371, 372, 517, 662 literal b), 839, 847 y 860 del Estatuto Tributario.

²⁵ Una de las acepciones del verbo comprometer, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es la de "Constituir a alguien en una obligación, hacerle responsable de algo."

El título ejecutivo supone la existencia de una obligación clara, expresa y exigible. La obligación debe ser expresa porque se encuentra especificada en el título ejecutivo, en cuanto debe imponer una conducta de dar, hacer o no hacer. Debe ser clara porque los elementos de la obligación (sujeto activo, sujeto pasivo, vínculo jurídico y la prestación u objeto) están determinados o, por lo menos, pueden inferirse de la simple revisión del título ejecutivo. Y debe ser exigible porque no está sujeta al cumplimiento de un plazo o condición²⁶.

Es de anotar que conforme con el artículo 828-1 [inciso 2] del Estatuto Tributario, los títulos ejecutivos contra el deudor principal **lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.**

Sobre la vinculación de deudores solidarios en los casos en que el título ejecutivo que se cobra es una liquidación privada, la Sala ha dicho lo siguiente²⁷:

«Ahora, el título por medio del cual procede la ejecución tanto en contra del deudor principal como del solidario, es el mismo, como lo ordena el inciso 2° del artículo 828-1 ib. cuando expresa: *“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**”.*

Concordante con lo anterior es evidente que **sólo se requiere que exista título ejecutivo cobrable en cabeza del deudor principal (en éste 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.**

[...]

²⁶ Auto de 30 de mayo de 2013, Exp. 18057, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁷ Sentencia de 31 de julio de 2009, exp 17103. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

De acuerdo con lo hasta aquí analizado y revisada la jurisprudencia citada por el actor, la Sala encuentra que aparte de que las excepciones, que deben ser taxativas, **no incluyen en su enumeración legal ninguna por falta de conocimiento del título**, sino que al ser la solidaridad de la socia de consagración legal respecto de las deudas a cargo de la sociedad, **y una vez probada la existencia efectiva del título que las respalda y su aportación al proceso en debida forma, lo único que se requiere es la vinculación al proceso que no se efectúa mediante el título ejecutivo, sino con la notificación del mandamiento de pago, como lo ordena el artículo 828-1 del Estatuto Tributario**²⁸.

La orden impartida por dicha norma hace nugatoria la posición del demandante según la cual *“En éste sentido el acto procesal de notificación del mandamiento de pago es un acto distinto al acto administrativo mediante el cual se vincula al deudor el cual debe contener una obligación clara, expresa y exigible para obtener la calidad de título ejecutivo. La conformación del título ejecutivo adquiere vital importancia en la medida en que a partir del mismo relacionan las obligaciones a cargo del socio y por ésta razón se vincula al mismo en calidad de deudor solidario”*.

La ley indica que el acto por medio del cual se vincula al proceso de cobro al deudor solidario, **es el mandamiento de pago** librado a su nombre, y no otro previo ni posterior, agregando que en su texto se debe determinar el monto de la obligación, vale decir la proporción que, de acuerdo con el porcentaje de participación en la sociedad, le corresponda pagar al socio solidario».

La Sala precisa que si bien en la sentencia en mención se analizó la vinculación al proceso de cobro de los socios como deudores solidarios de una sociedad, lo determinante es la vinculación de los deudores solidarios cuando las obligaciones que se cobran constan en liquidaciones privadas, pues son la fuente de la obligación tributaria. Es consecuencia, en todos los casos en que el título ejecutivo sea una declaración privada, basta la notificación del mandamiento de pago al deudor solidario para que sea vinculado como tal, pues así se desprende del artículo 828-1 del E.T. **Además, en materia tributaria, la solidaridad tiene origen en la ley**, por lo que independientemente de que el socio, por ejemplo, conozca o no las declaraciones privadas que presentó la sociedad, por mandato legal debe responder por su pago.

²⁸ Art 828-1 E.T. (Artículo 83 Ley 6ª de 1992) **“Vinculación de Deudores Solidarios: La vinculación del Deudor Solidario SE HARÁ mediante la notificación del Mandamiento de Pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario”**.

Así, probada la existencia de las declaraciones privadas, y que en ellas consten obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles, que es el caso, lo procedente es la vinculación de los deudores solidarios a través del mandamiento de pago, sin que se requiere la constitución de títulos adicionales, como lo señala la ley.

Por lo mismo, no es necesario que la DIAN notifique al deudor solidario, en este caso, al Consorcio, un acto previo al mandamiento de pago, pues, se insiste, conforme con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario la vinculación del deudor solidario se produce mediante la notificación del mandamiento de pago.

Por lo demás, las obligaciones tributarias provenientes de liquidaciones privadas son distintas de las que se originan en un proceso de determinación tributaria, en los que se ha admitido la necesidad de vincular a los deudores solidarios en la conformación del título ejecutivo para que estos le sean oponibles.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

En el año 2008, se constituyó la UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009 para participar en la Licitación Pública No LP-DG006-2008, abierta por el IDU en octubre de 2008²⁹.

El 30 de diciembre de 2008, entre la UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009 y el IDU se celebró el contrato de obra IDU-72 de 2008, para la ejecución, a precios unitarios, de las obras y actividades para la malla vial arterial, intermedia y local del Distrito de Conservación del Grupo 4 (Sur) del Distrito Capital.

²⁹ Folio 17 c.a 1

Entre el 15 de abril de 2009 y el 14 de febrero de 2010, esto es, en vigencia del contrato para cuya licitación se creó la Unión Temporal, esta presentó sin pago las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 3 de 2009 a 1 de 2010 y de IVA por el bimestre 5 de 2009³⁰.

El 19 de abril de 2010, la Unión Temporal Vías de Bogotá cedió el contrato de obra IDU 072 de 2008 al Consorcio Vías del Distrito. Por oficio de 20 de abril de 2010, el IDU aceptó la cesión del contrato en los términos del artículo 41 de la Ley 80 de 1993³¹.

Conforme con el artículo 887 del Código de Comercio, la cesión de un contrato implica la sustitución de una de las partes, **por un tercero**, en la totalidad o en parte de las relaciones derivadas del contrato, y según el artículo 41 de la Ley 80 de 1993, en los contratos estatales, la cesión requiere la autorización previa y por escrito de la entidad contratante³².

En sentencia de 24 de julio de 2012, la Corte Suprema de Justicia precisó que el objeto de la cesión no es propiamente el negocio jurídico, sino *“la posición contractual”* de los sujetos ligados por el vínculo obligacional establecido en él. Tan así es que con la cesión no se produce ningún cambio en el contenido preceptivo del contrato, ya que únicamente transmite la calidad de contratante y, por ende, el tercero sustituyente asume los derechos y obligaciones inherentes a esta calidad³³.

Así, “el tercero cesionario toma el contrato y la relación jurídica en el estado en que se encuentra al instante de la cesión, convirtiéndose a partir de ésta, en parte, titular de los derechos, y sujeto pasivo de las obligaciones en la misma situación existente entonces, sin producirse su alteración, modificación o extinción y, por ende, los derechos ejercidos y las prestaciones ya cumplidas no podrán ejercerse ni exigirse nuevamente, los pendientes se regularán por la ley y el contrato cedido

³⁰ Folios 37 y 40 a 49 c.a. 1

³¹ Folio 23 c.a 1

³² En el presente asunto la cesión del contrato fue autorizada por el IDU mediante oficio IDU-026902 DG- 105 de 20 de abril de 2010

³³ Sala de Casación Civil, exp. 110131030261998-21524-01, M.P. Fernando Giraldo Gutiérrez

*y, las consecuencias nocivas de los incumplimientos tanto respecto del contratante cedente cuanto del contratante cedido proyectan plenos efectos frente al tercero cesionario*³⁴.

En la cláusula quinta del contrato de cesión, el cedente y el cesionario acordaron lo siguiente:³⁵

“QUINTA.- Con la suscripción del presente Contrato, el **CESIONARIO** recibirá y aceptará todas las obligaciones derivadas del Contrato IDU 072 de 2008, por parte del **CEDENTE** incluyendo las obras de mitigación que el IDU ejecutó con IDIPRON.

Parágrafo: Por obligaciones se entenderá cualquier obligación pecuniaria del **CEDENTE**, destinada al proyecto, incluyendo, entre otras, obligaciones mercantiles, civiles, financieras, bancarias, laborales, tributarias y fiscales [...]».

En desarrollo de cualquier contrato, dentro de las obligaciones pecuniarias a cargo de un contratista están las de carácter tributario, como precisamente se corrobora con la presentación de las declaraciones de IVA y retenciones por parte de la Unión Temporal exactamente en el lapso durante el cual fue parte en el contrato de obra suscrito con el IDU.

Además, la Unión Temporal se constituyó exclusivamente para participar en una licitación pública y ser posible suscriptora de un contrato específico. En consecuencia, no puede sostenerse que esas declaraciones correspondían al desarrollo de actividades mercantiles aisladas del contrato de obra. Tal afirmación, además, carece de prueba.

En consecuencia, de acuerdo con la cláusula quinta del contrato de cesión, el Consorcio se obligó a pagar las obligaciones tributarias adquiridas por la Unión

³⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Sentencia de 19 de octubre de 2011, M.P. William Namén Vargas, exp. 11001-3103-032-2001-00847-01

³⁵ Folios 162 a 166 c.a.1

Temporal, que era el obligado directo, en desarrollo del contrato de obra IDU 072 de 2008. En virtud de dicho acuerdo el Consorcio se convirtió en deudor solidario de las obligaciones tributarias del cedente, en los términos del artículo 793 literal e) del Estatuto Tributario.

Lo anterior se corrobora con el otrosí al contrato de obra IDU 72 de 2008, en el cual el Consorcio y el IDU pactaron lo siguiente³⁶:

“CLÁSULA TERCERA: EL CONTRATISTA manifiesta que asume su posición contractual en un todo de conformidad con el contrato de cesión entre la **UNIÓN TEMPORAL DE VÍAS DE BOGOTÁ 2009** y el **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO** y en consecuencia asume todas las obligaciones derivadas de la ejecución del Contrato 72 de 2008, incluyendo, las pecuniarias adquiridas por contratistas, subcontratistas, proveedores, amortización y legalización del anticipo, actividades de mitigación de riesgos (...)

Así pues, el Consorcio, en calidad de cesionario, asumió la posición contractual del cedente y se obligó a **asumir todas las obligaciones derivadas de la ejecución del contrato**, entre otras, las pecuniarias adquiridas con proveedores. Al asumir todas las obligaciones derivadas de la ejecución del contrato, se obligaba a pagar también las obligaciones tributarias a cargo del cedente.

Esta conclusión también se corrobora con la comunicación de 15 de junio de 2010, firmada por el representante del Consorcio Vías del Distrito y dirigida a la DIAN en respuesta a un oficio persuasivo de esta. En la citada comunicación se lee lo siguiente³⁷:

**“Doctor
IVETH DEL CARMEN FLOREZ LIDUEÑAS
JEFE DIVISIÓN DE GESTIÓN DE COBRANZAS
DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ**

[...]

De conformidad con la CLÁSULA QUINTA del contrato en mención es claro que “Con la suscripción del presente contrato, el CESIONARIO recibirá y aceptará todas las obligaciones derivadas del contrato IDU-072 de 2008

³⁶ Folio 173 c.a 2

³⁷ Folios 17 a 18 c.a. 1

(...); así mismo, la cláusula citada arriba (sic), en su Parágrafo expresa: “Por obligaciones se entenderá cualquier obligación pecuniaria del CEDENTE, destinada al proyecto, incluyendo, entre otras, obligaciones mercantiles, civiles, financieras, bancarias, laborales, tributarias y fiscales (...)”.

Por su parte, el **INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO – IDU** y el **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO** celebraron el 26 de abril de 2010 el OTROSÍ No 1 AL CONTRATO DE OBRA No IDU 072 DE 2008. En la CLÁUSULA TERCERA del OTROSÍ se establece: “El CONTRATISTA manifiesta que asume la posición contractual en un todo de conformidad con el contrato de cesión suscrito entre la **UNION TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009** y el **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO** y en consecuencia asume todas las obligaciones derivadas de la ejecución del Contrato 72 de 2008, incluyendo las pecuniarias adquiridas con contratistas, subcontratistas, proveedores, amortización y legalización del anticipo, actividades de mitigación de riesgo y cualquier otra erogación económica relativa al contrato 72 de 2008”.

De las normas citadas anteriormente, se entiende que las obligaciones que anteriormente recaían en cabeza de la **UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009**, en virtud del contrato de CESIÓN, ahora están en cabeza del **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO** en su calidad de CESIONARIO.

Actualmente se está realizando un seguimiento de la cesión del contrato por parte de una comisión de verificación.

2. SOLICITUD

Por todo lo anterior y de conformidad con la situación actual del **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO** que he puesto de presente a usted por medio de los párrafos arriba narrados; y con la total intención de ponernos al día con las obligaciones pendientes para con la DIAN; comedidamente le solicito nos sea dado un plazo de SESENTA (60) días, contados a partir de hoy, para culminar satisfactoriamente el proceso que se está llevando a cabo por la COMISIÓN DE VERIFICACIÓN de la cesión del contrato a **CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO**. Una vez completada la cesión en mención, le solicitamos aprobar un acuerdo de pago. [...]”

En criterio de la Sala, la citada comunicación, suscrita por José Luis Ruiz Yance tiene total validez, pues, conforme con el artículo 7 parágrafo de la Ley 80 de 1993, los miembros del consorcio y de la unión temporal deben designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad. Así lo hizo el Consorcio en el documento de creación del consorcio de 30 de marzo de 2010, en el que se advierte lo siguiente³⁸:

«Artículo 10º. Gerente Único: Designación y facultades e Ingeniero Directo

a. Gerente Único

1.- Se designa como Gerente Único del Consorcio de Empresas a **JOSÉ LUIS RUIZ YANCE** a quien se otorgarán las facultades necesarias a fin de ejercitar

³⁸ Folios 42 a 48 c.p.

los derechos y contraer las obligaciones correspondientes para llevar a cabo el objeto del CONSORCIO, haciendo constar que actúa en nombre de él en todos actos y contratos que suscriba en representación del mismo, excepto el CONTRATO DE CESIÓN; que deberá ser firmado conjuntamente con el Representante antes indicado de ORTIZ CONSTRUCCIONES Y PROYECTOS S.A.

2.- Por lo que se refiere a los aspectos internos del CONSORCIO, el gerente actuará como ejecutor de las resoluciones y directrices del Comité de Gerencia y responderá directamente ante el mismo por las obligaciones y compromisos que con contraiga con terceros sin la aprobación de dicho Comité (...)

3.- Sin perjuicio de las facultades y poderes que se concedan por el Comité de Gerencia, y en tanto los mismos no sean operativos, se faculta al expresamente en este acto al Gerente para que a través de algunos de sus representantes con poderes bastantes al efecto pueda ejercitar las siguientes facultades singulares:

a) Representar al Consorcio ante terceros y en toda clase de Organismos públicos y privados, ejerciendo ante ellos sus derechos e intereses, firmando a tal efecto toda clase de documentos e instancias no contractuales.

[...]

c) Recibir, dirigir y contestar requerimientos e instar el levantamiento de actas de toda clase.

[...]» (Subraya la Sala)

A su vez, en el artículo 10 numeral 3 literal l) del documento consorcial se dispuso que el gerente podía dirigir, recibir y contestar requerimientos de las autoridades administrativas y judiciales, y en ellos instar, seguir y terminar, entre otros, toda clase de procedimientos administrativos.

De acuerdo con lo anterior, el gerente único o representante del consorcio tenía las facultades para **recibir, dirigir y contestar los requerimientos de las autoridades administrativas**, como el Oficio Persuasivo 1-32-244-446-020401 de 10 de junio de 2010, inclusive, de actuar dentro de los procedimientos administrativos hasta su culminación.

Además, según acta de reunión No 2 de 15 de junio de 2010, el Consorcio nombró como nuevo representante a Alfonso Herrero Limón, quien tomaría posesión del

cargo al día siguiente³⁹. En consecuencia, cuando José Luis Ruiz Yance suscribió la comunicación todavía era el representante del Consorcio. Adicionalmente, según la citada acta, José Luis Ruiz Yance fue nombrado como suplente del representante sin “objeción alguna”, por lo cual tenía las mismas facultades del representante.

Por lo demás, la solidaridad del Consorcio deriva de la cláusula quinta del contrato de cesión y el documento del 15 de junio de 2010 solo corrobora tal circunstancia.

De otra parte, es importante advertir que conforme con la cláusula segunda del contrato de cesión, el Consorcio manifestó conocer *“en su totalidad el contenido del contrato 72 de 2008 y lo recibe en las condiciones técnicas, financieras y administrativas en que se encuentra al momento de hacer efectivo el presente acuerdo”*. En esa medida, no asiste razón a la parte actora cuando manifiesta que desconocía el contenido de las obligaciones tributarias por las cuales la DIAN les libró mandamiento de pago.

Por lo demás, como ya se precisó, al comprometerse a pagar las obligaciones tributarias del cedente, adquirió la calidad de deudor solidario para el pago de las declaraciones privadas presentadas por este, de acuerdo con el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario. Y para ser vinculado como deudor solidario bastaba solo la notificación del mandamiento de pago, conforme con el artículo 828-1 del E.T y la sentencia de la Sala de 31 de julio de 2009, exp 17103.

Es de anotar que si bien el Tribunal sostiene que el mandamiento de pago se libró al Consorcio con base en la existencia de un título complejo, integrado por las declaraciones privadas y por el contrato de cesión, lo cierto que el título ejecutivo está constituido solamente por las declaraciones privadas. De acuerdo con la ley, el contrato de cesión es la fuente de la responsabilidad solidaria a cargo del Consorcio.

³⁹ Folios 139 y 140 c.a. 1

Así lo reconoce el mandamiento de pago 345 de 2011, librado a la actora en los siguientes términos:

“CONSIDERANDO

[...]

3. Que conforme con la manifestación de voluntad efectuada por los representantes legales de las sociedades integrantes del CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO NIT 900.353.281 en el documento Contrato de Cesión de fecha 19 de abril de 2010, el CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO NIT 900.353.281 está llamado a responder solidariamente con la UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009 NIT 900.258.788, por las obligaciones tributarias surgidas en desarrollo del contrato IDU 72 DE 2008, conforme con el artículo 793 literal f) del Estatuto Tributario que señala: *“Responden con el contribuyente por el pago del tributo: (...) f) Adicionado L.6ª/92, art. 82. Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.”*

4. Que las obligaciones son claras, expresas, exigibles y en consecuencia prestan mérito ejecutivo al tenor del artículo 828 del Estatuto Tributario por lo que debe ordenarse su pago conforme lo establece el artículo 826 del Estatuto Tributario.

5. Que el artículo 828 (sic) del Estatuto Tributario establece que la vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago en el que se determinará el monto de la obligación, así mismo establece que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

6. Que de acuerdo con las liquidaciones privadas presentadas por la UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009 NIT 900.258.788 en desarrollo y vigencia del CONTRATO IDU 72 DE 2008, el CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO NIT 900.353.281 deberá responder solidariamente por la totalidad de las obligaciones relacionadas en el numeral 1 de los considerandos de esta providencia.

En mérito de lo expuesto, este Despacho,

RESUELVE

PRIMERO.- LIBRAR ORDEN DE PAGO a favor de la Nación y a cargo del CONSORCIO VÍAS DEL DISTRITO 2009 NIT 900.353.281, en calidad de deudor solidario de la UNIÓN TEMPORAL VÍAS DE BOGOTÁ 2009 NIT 900.258.788, por las siguientes obligaciones tributarias:

DOCUMENTO No.	TIPO	FECHA	CONCEPTO	PERIODO	IMPUESTO (\$)
4008010602668	LP	10/06/2009	Retención	5 de 2009	10.173.000
4008050677429	LP	10/07/2009	Retención	6 de 2009	5.965.000
9011050550097	LP	10/09/2009	Retención	8 de 2009	44.681.000
3260012176691	LP	15/04/2009	Retención	3 de 2009	2.911.000
3260012181971	LP	13/05/2009	Retención	4 de 2009	8.393.000
7040320083985	LP	13/08/2009	Retención	7 de 2009	10.742.000
1000075406032	LP	13/10/2009	Retención	9 de 2009	33.316.000
1000076784276	LP	12/11/2009	Retención	10 de 2009	16.297.000
1000076890059	LP	12/11/2009	IVA	5 de 2009	\$2.527.000
1000078256535	LP	11/12/2009	Retención	11 de 2009	28.675.000
1000079536408	LP	14/01/2010	Retención	12 de 2009	27.092.000
1000081208062	LP	14/02/2010	Retención	1 de 2009	9.499.000
				TOTAL	200.271.000

Más los intereses que se causen desde el momento en que se hicieron exigibles y hasta cuando sean cancelados en su totalidad, mas costas del presente proceso conforme los artículos 634, 635 y 836-1 del Estatuto Tributario.

[...]

En consecuencia, no existe título ejecutivo complejo y en este asunto la DIAN no está cobrando obligación alguna proveniente del contrato IDU 072 DE 2008, como erróneamente lo plantea la demandante.

En el presente asunto, los títulos ejecutivos son las declaraciones de retención en la fuente y de IVA presentadas sin pago por la Unión Temporal. Y como consecuencia del compromiso que adquirió el Consorcio, de acuerdo con la cláusula quinta del contrato de cesión, por mandato legal el Consorcio adquirió la calidad de responsable solidario de las obligaciones tributarias a cargo del responsable directo u obligado principal. Además, conforme con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, bastaba con la notificación del mandamiento de pago para ser vinculado como deudor solidario.

En consecuencia, no proceden las excepciones de falta de título y de calidad de deudor solidario alegadas por la actora. Tampoco está probada la falsa motivación de los actos demandados pues los hechos con base en los cuales se expidieron los actos están debidamente demostrados y fueron calificados correctamente por la DIAN.

Además, las pruebas fueron debidamente valoradas porque está probada la calidad de deudor solidario del Consorcio y no hubo violación del debido proceso, por cuanto la vinculación del Consorcio al proceso de cobro se hizo conforme con el artículo 828-1 del E.T.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Claudia Milena Puerto Guío como apoderada de la DIAN, según el poder que figura en el folio 322 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ