



**CIRCULAR 140 DE 2004**  
**(Octubre 4)**

**Asunto:** Comunicación de deudores solidarios o subsidiarios en el proceso de determinación.

En atención al pronunciamiento de la Corte Constitucional en Sentencia C-1201 del 9 de diciembre de 2003 dentro del proceso D-4683, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, mediante el cual se declaró la exequibilidad del artículo 828-1 del estatuto tributario, la Dirección de Impuestos Nacionales considera necesario hacer algunas precisiones que deberán tenerse en cuenta al momento de proferirse las actuaciones administrativas dentro del proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones en los cuales de acuerdo con la naturaleza del contribuyente, sea necesario comunicar a quienes la ley califica como deudores solidarios o subsidiarios, no sin antes advertir que la Corte, está llamada a establecer el efecto de sus propios fallos.

En efecto, teniendo en cuenta que la mencionada sentencia manifestó:

“(…).

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

(…).

**12. Ahora bien, la comunicación del inicio de la actuación administrativa al deudor solidario llevada a cabo en la forma prevista por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo no modifica las normas del procedimiento administrativo de determinación de las obligaciones tributarias. Es más, la aplicación de dicha norma al procedimiento tributario está prevista expresamente por la legislación.** En efecto, el inciso segundo del artículo 1º del Código Contencioso Administrativo es del siguiente tenor:

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



Evidentemente, el estatuto tributaria es una de esas leyes especiales que regulan un procedimiento administrativo especial. No obstante, como no contiene ninguna norma que indique en qué momento y de qué forma debe ser vinculado el deudor solidario al proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, debe entenderse que se trata de un asunto “no previsto”, por lo cual, conforme al inciso segundo del artículo 1º del Código Contencioso Administrativo, debe aplicarse el artículo **28 del mismo ordenamiento**, sin que ello conlleve la modificación del resto de las normas que configuran el procedimiento administrativo tributario. **Simplemente la aplicación de esta norma permite que se integre adecuadamente el litis consorcio pasivo, dando oportunidad a los deudores solidarios de ejercer su derecho al debido proceso.** Las reglas sobre competencia, términos procesales, medios de prueba, recursos, etc., siguen siendo los mismos. Es más, como lo señalan varios de los intervinientes, actualmente es aceptada tal posibilidad de intervención de los terceros responsables mediante la integración de un litis consorcio facultativo, **sin que ello implique alteración de las normas de procedimiento vigentes.** Por ello, la comunicación surtida en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo no tiene el efecto de modificar las disposiciones procedimentales tributarias.

(...).

Examen concreto de constitucionalidad de la disposición acusada.

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

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

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

En cuanto al segundo inciso de la disposición, que fue adicionado por la reciente Ley 788 de 2002, la Corte igualmente entiende que, sobre el supuesto de que al deudor solidario haya sido citado al



proceso de determinación de la obligación tributaria, donde ha podido ejercer su derecho de defensa y contradicción en las mismas condiciones que el deudor principal, no resulta inconstitucional que el título ejecutivo contenido en el acto administrativo con el que concluye dicha actuación le sea oponible, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales respecto de él.

La anterior interpretación hecha por la Corte no implica modificación alguna del procedimiento tributario vigente, toda vez que la vinculación del deudor solidario a la etapa de determinación de la obligación tributaria, si bien no está expresamente prevista en las normas especiales del estatuto tributario, sí está regulada en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, norma general que resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo primero de dicho ordenamiento, según el cual los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por estas, pero en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de la parte primera del referido código que sean compatibles.

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

Así las cosas, teniendo en cuenta que el fallo referido declara la exequibilidad del artículo 828-1 del estatuto tributario condicionada a la obligatoriedad de comunicar al deudor solidario y/o subsidiario dentro del proceso de determinación o imposición de las sanciones en los términos y condiciones de la precitada sentencia, esta deberá surtirse dando aplicación al artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

En este orden de ideas, para efecto de dar aplicación a la comentada sentencia, las administraciones de impuestos y de impuestos y aduanas nacionales deberán tener en cuenta los siguientes aspectos:

1. Las divisiones de fiscalización y liquidación de las administraciones, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa a los deudores solidarios y/o subsidiarios, deberán comunicarles mediante escrito dirigido a cada solidario o subsidiario que se encontrare obligado junto con el deudor principal por el mismo período objeto de determinación, la existencia de la actuación administrativa que se inicia al contribuyente, el objeto de la misma, especificando el impuesto, año y período gravable sobre los cuales se propone modificar la liquidación privada, tales como: el requerimiento especial y su ampliación cuando a ello hubiere lugar, liquidaciones de revisión, liquidaciones de aforo y liquidaciones de corrección, proferidos en contra del contribuyente respecto del cual se deriva la obligación tributaria sustancia; lo anterior respecto de los deudores solidarios. Igual procedimiento se aplicará en las actuaciones administrativas mediante las cuales se establece la obligación de declarar, tales como emplazamientos para declarar, resolución sanción por no declarar, así como las actuaciones administrativas mediante las cuales se adelanta un proceso sancionatorio como son los pliegos de cargos y resolución sanción, respecto de los deudores subsidiarios.

2. Las comunicaciones, deberán contener el nombre completo e identificación del deudor solidario y/o subsidiario según sea el caso, indicando expresamente que su actuación respecto del acto administrativo debe ejercerse mediante la figura del litisconsorcio facultativo dentro del proceso de



determinación y discusión del impuesto o de imposición de sanciones, según sea el caso, que se sigue en contra del deudor principal, en los términos y condiciones de este. Dichas comunicaciones deberán enviarse por correo a la última dirección informada por el deudor solidario o subsidiario en su última declaración de renta presentada o a la dirección informada en el Registro Único Tributario, RUT, la más reciente, a efectos de garantizarles el conocimiento de la actuación que adelanta la administración tributaria y la posibilidad de integración del litisconsorcio.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que el procedimiento y los términos legales en la determinación de impuestos e imposición de sanciones, no sufren afectación alguna en virtud del pronunciamiento de la Corte Constitucional, por lo que estos se seguirán surtiendo a partir de las actuaciones que se cumplan frente al obligado principal y cualquier actuación que pretenda realizar el solidario y/o subsidiario deberá ejercerse mediante el litisconsorcio. En consecuencia, no existen términos independientes para quienes obren en calidad de litisconsortes en relación con el proceso de determinación de impuestos e imposición de sanciones.

En todos los casos se informará al deudor solidario y/o subsidiario la posibilidad que le asiste de revisar el correspondiente acto administrativo o de obtener copia del mismo, previa cancelación del importe correspondiente.

**N. del D.:** La presente circular va dirigida a las administraciones de impuestos y/o impuestos y aduanas nacionales.