**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación 25000-23-37-000-2019-00809-01 (27807)**

**Demandante JESÚS ÁNGEL SENIN GARCÍA**

**Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

**Temas: Cobro coactivo. Identificación del título ejecutivo en el mandamiento de pago. Corrección de errores aritméticos o de transcripción.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 30 de marzo de 2023, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, resolvió[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-1):

*«****PRIMERO: DECLÁRASE****la nulidad parcial de la Resolución nro. 20180312000078 de 14 diciembre de 2018 proferida por la DIVISIÓN DE GESTIÓN DE COBRANZAS DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ, mediante la cual se declararon no probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago y de la Resolución nro. 000620 de 1 de febrero de 2019 proferida por el Jefe de la DIVISIÓN DE GESTIÓN DE COBRANZAS (A) DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ por medio de la cual se decidió el recurso de reposición interpuesto contra la anterior, únicamente en lo que respecta al cobro de la LO 91000473317656 de 2 de noviembre de 2014 (sic), que según la DIAN corresponde a la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000146 de 18 de agosto de 2017, por medio de la cual se determinó oficialmente al señor JESÚS ÁNGEL SENIN GARCÍA el impuesto sobre la renta del año 2013.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho,****ORDÉNASE****la terminación del proceso de cobro coactivo en lo que respecta a esa obligación y el respectivo levantamiento de las medidas cautelares en el valor proporcional a dicho cobro.*

*(...)». (Énfasis del texto original).*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 31 de octubre de 2018, la DIAN expidió el mandamiento de pago Nro. 20180302007157 en contra de Jesús Ángel Senin García por las obligaciones tributarias determinadas en la Liquidación Privada (LP) Nro. 91000382149935 del 26 de septiembre de 2016, sobre el impuesto sobre la renta del año 2015, y la Liquidación Oficial (LO) Nro. 91000473317656 del 21 de noviembre de 2017, respecto del impuesto sobre la renta del período 2013.

El 5 de diciembre de 2018, el contribuyente formuló la excepción de falta de título ejecutivo en contra del mandamiento de pago, la cual fue declarada no probada por la DIAN mediante la Resolución Nro. 20180312000078 del 14 de diciembre del mismo año, acto que también ordenó seguir adelante con la ejecución.

El 15 de enero de 2019, Jesús Ángel Senin García presentó recurso de reposición en contra de la anterior resolución, el cual fue resuelto por medio de la Resolución Nro. 000620 del 1 de febrero de 2019, en el sentido de confirmar el acto administrativo recurrido.

**ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el actor pretendió la nulidad de los actos que resolvieron las excepciones contra el mandamiento de pago[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-2), las cuales fueron modificadas en la reforma de la demanda, según se transcribe a continuación[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-3):

*«1.- Declarar la Nulidad de la Resolución número****20180312000078****calendada 14 diciembre de 2018 proferida por la División de Gestión de Cobranzas de la Seccional de Impuestos de Bogotá DIAN, mediante la cual declara no probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago librado por el Grupo Coactivo de la División de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos Bogotá de Ia Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por falta de título ejecutivo correspondiente al impuesto de renta de los años gravables 2013 y 2015.*

*2.- Declarar la Nulidad de la Resolución número 000620 de 1 de febrero de 2019 proferida por el Jefe de la División de Gestión de Cobranzas (A) de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, “RESOLUCIÓN POR MEDIO DE LA CUAL SE DECIDE EL RECURSO DE REPOSICIÓN”, notificada por conducta concluyente como así lo determinara la sentencia de tutela de 27 de enero de 2020 proferida por el Juzgado Décimo Administrativo del Circuito de Bogotá dentro del expediente de tutela No. 110001-33-35-010-2019-00503-00, que para efectos de este proceso fue el día 19 de noviembre de 2019, fecha de otorgamiento y autenticación del poder por parte de mi poderdante para iniciar este proceso.*

*3.- Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de JESÚS ÁNGEL SENIN GARCÍA en los siguientes términos:*

*3.A.- Que se declare probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago por los años gravables 2013 y 2015, por falta de título ejecutivo.*

*3.B.-Que al no existir obligaciones exigibles no puede seguirse adelante con la ejecución ni continuar con la práctica de medidas cautelares contra SENIN GARCÍA JESÚS ÁNGEL dentro del proceso de cobro coactivo, ordenándose el levantamiento de las medidas cautelares.*

*4.- Que no son de cargo del demandante las costas en que incurra la DIAN con relación a este proceso de cobro coactivo.*

*5.- Que se condene en costas y gastos procesales a la entidad demandada». (Énfasis del texto original).*

A los anteriores efectos, en la reforma a la demanda, el actor invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, [826](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1021), [828](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1023), [831](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1028), [832](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1029), [833](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1030) y [834](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1032) del Estatuto Tributario, 101, 138, 164 y 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 281 del Código General del Proceso.

El concepto de violación, también modificado por la reforma a la demanda, se resume así:

**1.** **Vulneración del derecho de defensa y debido proceso por violación del principio de congruencia**

Consideró que la Administración vulneró su debido proceso, su derecho de defensa y el principio de congruencia y expuso el contenido de las normas invocadas como violadas.

Frente al caso concreto, explicó que la DIAN invoca como título ejecutivo del año gravable 2015 una liquidación privada y, frente al impuesto sobre la renta del período 2013, una liquidación oficial. Empero, cuando solicitó copia del expediente administrativo y presentó las excepciones en contra del mandamiento de pago, no obraba copia de los títulos ejecutivos mencionados.

Recalcó que formuló la excepción de falta de título ejecutivo frente a la obligación del impuesto a la renta del año 2013, por cuanto no se le había notificado la liquidación oficial identificada con los datos señalados en el mandamiento de pago. Y que, frente al impuesto sobre la renta del año 2015, informó que en el expediente no existía la liquidación privada invocada como título ejecutivo.

Puso de presente que, en la parte considerativa de la resolución que decidió la excepción, se identificaron títulos ejecutivos diferentes a los contemplados en el mandamiento de pago. Así, para el año 2015, dijo que en algunos apartes de la resolución se manifestó que el título ejecutivo era una liquidación privada y, en otros, que lo era una liquidación oficial ejecutoriada. Todo lo anterior, sin guardar congruencia con la parte resolutiva de dicho acto, en el que se ordenó seguir adelante con la ejecución por concepto de la liquidación privada.

Frente al año 2013, resaltó que la DIAN incurrió en la misma contradicción, pues en algunos apartes indicó que el cobro tenía sustento en una declaración privada y en otros en una liquidación oficial. En ese sentido, reiteró que existía falta de claridad y de congruencia, *«toda vez que la Administración hace notoria su confusión en la determinación clara expresa y concreta del señalamiento de los títulos ejecutivos, que son los aspectos medulares del proceso»*[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-4).

Aseveró que, en lugar de demostrar la existencia de los títulos ejecutivos anunciados en el mandamiento de pago, la resolución que decidió la excepción los modificó *«porque respecto del número de la liquidación oficial, procede a citar el número de la liquidación privada que presentó el contribuyente»*[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-5). Además, agregó que el número de la liquidación oficial citada en el mandamiento de pago no le fue notificada, de ahí que no existiera título ejecutivo. En ese sentido, alegó que la DIAN se equivocó al afirmar que el actor pudo ejercer su derecho de defensa pues, durante el proceso de cobro coactivo, no conoció la liquidación oficial señalada como título ejecutivo.

Manifestó que la falta de congruencia se intensificó en la resolución que decidió el recurso de reposición porque, en ella, la Administración reconoció las equivocaciones cometidas en la resolución que decidió la excepción y en el mandamiento de pago.

Luego de transcribir algunos apartes del acto referido, añadió que, más allá de que se afirmara que el error se limitó a invertir los argumentos expuesto para las vigencias 2013 y 2015, lo cierto es que la DIAN nunca tuvo claridad de la existencia ni de la identificación de los títulos ejecutivos, al punto de que en los 3 actos administrativos expuso títulos ejecutivos diferentes para el año 2013.

*En relación con este último punto, manifestó que la DIAN cambió los títulos ejecutivos a lo largo del procedimiento porque en el mandamiento de pago invocó, para la vigencia 2013, la «LO 91000473317656 de 2 de noviembre 2017», en la resolución que decidió la excepción indicó que «los títulos ejecutivos son las declaraciones por concepto de Renta años 2013», y en la resolución que resolvió la reposición afirmó que «el título ejecutivo es la liquidación oficial de revisión No. 322412017000146 del 18 de agosto del 2017 (folio 65 a 77) que el No.9100047331756 es un No. Interno de la Entidad»*[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-6)*.*

Mencionó que el cambio de los títulos ejecutivos ocurrió luego de finalizado el plazo para excepcionar, lo que desconocería los principios de seguridad jurídica, lealtad procesal, buena fe, congruencia y el debido proceso.

*Con relación al año 2015, indicó que existió el mismo cambio porque el mandamiento de pago invocó como título ejecutivo la «LP 91000382149935 de 26/09/206», el acto que decidió la excepción indicó que «prestan mérito ejecutivo las declaraciones oficiales ejecutoriadas:... la imagen anterior, es constancia de la publicación de la notificación de la liquidación oficial de revisión renta año 2015», mientras que la resolución que resolvió la reposición invocó la «LP con sticker (sic) No. 91000382149935 (folio 96)».*

Adujo que el acto que resolvió el recurso de reposición solo confirmó la parte resolutiva del que decidió la excepción, pero no su parte motiva. Dijo que esto no es legalmente posible, dado que la parte motiva y la resolutiva de un acto administrativo son inescindibles, concordantes y consecuenciales. Así, afirmó que por el afán de enmendar la ausencia de congruencia la resolución que decidió la excepción, la DIAN prefirió convertirla en un acto administrativo inmotivado, en abierta violación del artículo 42 de la Ley 1437 de 2011, vicio que se extiende a la resolución que decidió el recurso de reposición.

Considerando lo anterior, dijo que existía falta de congruencia en lo manifestado en los tres actos administrativos, pues no eran concordantes.

**2.** **Desconocimiento del numeral 7 del**[artículo 831](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1028)**del Estatuto Tributario**

En este punto, el actor reiteró lo expuesto en el cargo anterior y, además, afirmó que se vulnera esta disposición legal referida porque, estando demostrada la excepción de falta de título ejecutivo, la Administración hizo caso omiso de ella y continuó con el proceso ejecutivo.

Indicó que la resolución que decidió la excepción tenía la carga de probar la existencia de los títulos ejecutivos invocados en el mandamiento de pago, pero no lo hizo.

Sostuvo que, contrario a lo expuesto en la resolución del recurso de reposición, es en el mandamiento de pago en donde se deben determinar con exactitud, sin lugar a equívocos, las obligaciones que se persiguen, junto con los documentos que las soportan, los cuales deben reposar en el expediente porque se requiere su demostración, como requisito objeto del proceso, a fin de que el interesado pueda ejercer un adecuado y oportuno derecho de defensa.

Puso de presente que en la sentencia del 27 de septiembre de 2007 (exp.16060, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié), el Consejo de Estado dejó claro que, en las etapas posteriores al mandamiento de pago y proposición de excepciones, no está permitido cambiar los títulos ejecutivos, tal y como sucedió en este caso concreto.

**Oposición de la demanda**

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda inicial y de la reforma mediante escritos separados, los cuales serán resumidos conjuntamente, así:

En la oposición a la reforma a la demanda, indicó que la sentencia de tutela del 27 de enero de 2020, proferida por el Juzgado Décimo Administrativo de Bogotá D.C., amparó el derecho al debido proceso del actor y, en consecuencia, ordenó tener por notificada la resolución que decidió el recurso de reposición por conducta concluyente a partir de la presentación de la solicitud de amparo. Luego, la demandada manifestó su inconformidad porque el juez de tutela no valoró la oposición a la tutela, pues no se aportó el poder conferido al abogado para actuar en ese proceso. Además, señaló que el fallo de tutela era ambiguo al no imponer alguna orden concreta de amparo y al tener por notificado el acto administrativo por conducta concluyente sin señalar una fecha cierta.

En la demanda inicial, propuso la excepción de caducidad porque consideró que, entre la notificación del acto que decidió el recurso de reposición y la presentación de la demanda, pasaron más de 4 meses. Empero, esta excepción fue negada por el Tribunal mediante auto del 4 de febrero de 2022, teniendo en cuenta la orden de tutela antes referida[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-7).

A continuación, tanto la oposición inicial como la contestación a la reforma a la demanda se refirieron a las características y objetivos del proceso de cobro coactivo, esgrimió que los títulos ejecutivos a los que se hizo mención en el mandamiento de pago obedecen a una liquidación privada que adquirió firmeza, frente al impuesto a la renta del año 2015, y a una liquidación oficial, en cuanto al mismo tributo por el año 2013.

Manifestó que la DIAN nunca desconoció los derechos fundamentales del contribuyente y que el cobro coactivo se fundamentó en los títulos ejecutivos base de la ejecución, los cuales contienen una obligación proveniente del deudor, clara, expresa y actualmente exigible.

Indicó que el actor no demostró la inexistencia de la deuda o que la deuda ya hubiese sido pagada o, en su defecto, la inexistencia del título ejecutivo, la prescripción o que el título no proviniera del deudor. En consecuencia, dijo que la acción de cobro de las obligaciones contenidas en el mandamiento de pago se encontraban vigentes y, por esa razón, que lo alegado por el actor no tenía vocación de prosperidad. De ahí que no se evidenciara la vulneración del debido proceso, puesto que siempre se respetaron las garantías constitucionales del actor, en tanto que, durante el procedimiento de cobro coactivo, el mismo fue escuchado y resueltas todas sus peticiones y recursos.

Planteó que, contrario a lo señalado por el demandante, la resolución que decidió las excepciones y la que la confirmó, precisaron los fundamentos de hecho y de derecho para negar las excepciones propuestas, por lo que se garantizaron los derechos de defensa y contradicción. Que de la lectura de tales actos se evidenciaban las pruebas, los hechos y las normas en las que se fundamentó la Administración para rechazar las excepciones propuestas de falta de título ejecutivo y pago efectivo de la obligación. De ahí que los actos acusados cuentan con una argumentación no solo sumaria, sino plena, por medio de la cual se determina su validez y eficacia en el contexto del derecho tributario, administrativo, civil y mercantil.

**Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes planteamientos.

Expuso las normas que regulan el procedimiento de cobro coactivo y manifestó que la sentencia del 27 de septiembre de 2007 (exp.16060, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) del Consejo de Estado concluyó que el mandamiento de pago debe señalar de manera precisa y sin lugar a equívocos las obligaciones que se persiguen, sin que la Administración pueda cambiar los títulos ejecutivos en las resoluciones posteriores.

Respecto al caso concreto, expuso los hechos que encontró probados. Con base en lo anterior, puso de presente que, respecto a la obligación del impuesto sobre la renta del año 2013, el mandamiento de pago y la resolución que decidió sobre las excepciones hicieron alusión al título ejecutivo contenido en la Liquidación Oficial (LO) Nro. 91000473317656 del 2 de noviembre de 2014. Sin embargo, el acto que resolvió el recurso de reposición aclaró que el título ejecutivo objeto de cobro era la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412017000146 del 18 de agosto de 2017, notificada por aviso publicado en la página web de la entidad el 1 de septiembre del mismo año, y que el documento invocado en las actuaciones anteriores tiene el número que *«corresponde al que el sistema de la DIAN le asigna al migrar esta Liquidación Oficial de Revisión a la obligación financiera, el cual adjudica automáticamente un número de formulario y de Stiker* (sic)*, lo que no significa que se trate de un nuevo título, es la misma obligación contenida en la Liquidación Oficial de Revisión»*[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-8).

*A continuación, destacó que le asistía razón al actor cuando señaló que, para cuando se notificó el mandamiento de pago, «la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000146 de 18 de agosto de 2017 no obraba en el expediente, pues de la revisión del contenido de los antecedentes administrativos y de su numeracion (sic), se constata que dicho acto fue incorporado con posterioridad a la presentación del escrito de excepciones»*[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-9)*.*

En esas condiciones, concluyó que la DIAN vulneró los derechos de defensa y contradicción del actor, en tanto que, desde el mandamiento de pago, debió identificar de manera precisa y sin lugar a equívocos la obligación perseguida y el documento que la soportaba, con el fin de que el deudor pudiera ejercer sus derechos de defensa y contradicción.

Aseguró que los actos acusados son nulos, pues la irregularidad descrita no se podía sanear en la resolución que decidió el recurso de reposición, en la medida que ya había finalizado la oportunidad de presentar excepciones.

Agregó que no era de recibo la argumentación de la demandada en relación con que el mandamiento de pago señaló el título ejecutivo con un número de identificación interna de la DIAN y que el demandante conocía el acto administrativo que se pretendía cobrar porque respondió los requerimientos de información enviados en el curso del procedimiento de determinación oficial. Lo anterior, ya que, al citar esa numeración en el mandamiento de pago, no se le informó al deudor el documento que soportaba la obligación, lo que impidió que pudiera ejercer su derecho de contradicción.

En cuanto a la obligación de la vigencia 2015, manifestó que desde el mandamiento de pago se identificó como título ejecutivo la Liquidación Privada (LO) Nro. 91000382149935 del 26 de septiembre de 2016.

Indicó que, si bien es cierto que el acto que decidió la excepción intercambió la argumentación relacionada con el año 2015 por el del período 2013, en su parte resolutiva se identificó correctamente el título ejecutivo. Además, dicho error fue reconocido en la resolución que negó el recurso de reposición. Por lo anterior, señaló que la DIAN incurrió en *«un mero error aritmético»*[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-10)*,* que no impidió identificar el título ejecutivo correcto desde el mandamiento de pago.

Advirtió que el actor tenía razón al afirmar que, cuando se notificó el mandamiento de pago y se presentaron las excepciones, en el expediente administrativo no se encontraba el título ejecutivo de la obligación de 2015. Sin embargo, destacó que, como dicho documento correspondía a la declaración de renta presentada por el actor sin pago, podía deducirse que él la conocía y, por lo tanto, no podía argumentar su inexistencia en el proceso de cobro coactivo.

Por lo anterior, concluyó que el error de la DIAN no tenía la entidad suficiente para afectar la validez de las resoluciones acusadas, para declarar probada la excepción de falta de título ejecutivo ni para demostrar la vulneración del derecho de defensa, puesto que el actor tuvo la oportunidad de proponer las excepciones contra el mandamiento de pago, así como el recurso de reposición en contra del acto que las resolvió.

Recalcó que la DIAN podía subsanar el error de transcripción que cometió en el acto que resolvió las excepciones, en virtud del [artículo 866](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1076) del Estatuto Tributario, el cual no fijó ninguna condición para tal efecto, salvo que se hiciera antes de que inicie una acción contencioso administrativa.

El Tribunal no se pronunció sobre la condena en costas en primera instancia.

**Recurso de apelación**

La DIAN apeló la sentencia de primera instancia, para que se revoque y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda. A estos efectos, luego de referirse a las normas que regulan el procedimiento de cobro coactivo, afirmó que la apelación se centraba en discutir la configuración de la excepción de falta de título ejecutivo frente a la obligación por el año 2013.

Sostuvo que el error aritmético o de transcripción en el mandamiento de pago podía corregirse válidamente al resolver las excepciones en su contra, siempre que se hiciera antes del inicio del proceso contencioso administrativo.

Resaltó que la excepción de falta de título ejecutivo no se configuró porque, aunque el mandamiento de pago invocó la Liquidación Oficial (LO) Nro. 91000473317656 del 2 de noviembre de 2014, documento distinto al descrito en la parte considerativa de la resolución que resolvió el recurso de reposición, en ambos actos coincidieron en el valor de la obligación.

Destacó que, si bien la DIAN cometió un error al expedir el mandamiento de pago, lo cierto era que tal yerro no tenía la magnitud de afectar la validez de las resoluciones demandadas, al punto de configurar la excepción de falta de título ejecutivo.

Consideró que no estaba demostrada la violación del derecho de defensa del actor, en la medida en que tuvo la oportunidad de proponer las excepciones en contra del mandamiento de pago, así como el recurso de reposición contra el acto que las resolvió.

Citó las sentencias del Consejo de Estado del 10 de julio de 2014 (exp. 19063, C.P. Hugo Fernando Bastidas) y del 26 de febrero de 2014 (exp. 19563, C.P. Martha Teresa Briceño). Con base en ellas, dijo que, contrario a lo alegado por el demandante, la DIAN sí podía corregir el error de digitación o transcripción que cometió en el mandamiento de pago, al amparo del [artículo 866](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1076) del Estatuto Tributario, en tanto que esa norma no fija ninguna condición para ello, salvo su realización antes de que se haya iniciado la acción contencioso administrativa.

**Oposición al recurso de apelación**

El demandante solicitó que se confirmara la sentencia apelada porque el título ejecutivo con el que se pretendió cobrar el impuesto sobre la renta del año 2013 fue indebidamente identificado desde que se profirió el mandamiento de pago, irregularidad que se acentuó con los actos que decidieron las excepciones y el recurso de reposición.

Destacó que la resolución del recurso de reposición no era el momento procesal adecuado para que la DIAN saneara las irregularidades e inconsistencias cometidas, puesto que el actor ya había perdido la oportunidad para excepcionar.

**Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**1.** **Delimitación del problema jurídico**

De forma preliminar, la Sala pone de presente que el actor no apeló lo decidido por el Tribunal respecto a la correcta identificación del título ejecutivo frente a la obligación por concepto del impuesto sobre la renta del año 2015. En consecuencia, no se emitirá pronunciamiento alguno sobre este asunto, en virtud de los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

Precisado lo anterior, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nro. 20180312000078 del 14 de diciembre de 2018 y Nro. 000620 del 1 de febrero de 2019, actos proferidos por la DIAN que negaron la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por Jesús Ángel Senin García contra el mandamiento de pago expedido en su contra, según los cargos propuestos en la apelación de la parte demandada.

**2.** **De la excepción de falta de título ejecutivo**

Para la DIAN, no está probada la excepción propuesta por el actor porque: *i)* el error en la identificación del título ejecutivo con relación al año 2013 no tenía la entidad suficiente para invalidar sus actuaciones, pues siempre se indicó adecuadamente el monto de la obligación; *ii)* el [artículo 866](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1076) del Estatuto Tributario permite subsanar los errores de transcripción en cualquier momento antes del inicio del proceso contencioso administrativo; y *iii)* se garantizó el derecho al debido proceso del demandante, quien pudo proponer excepciones e interponer recursos.

Para resolver, se pone de presente que el [artículo 828](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1023) del Estatuto Tributario establece que prestan mérito ejecutivo, entre otros documentos, las liquidaciones oficiales y, en general, los demás actos de la Administración debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco.

El proceso administrativo de cobro coactivo inicia, entonces, con fundamento en títulos que prestan mérito ejecutivo. Para estos efectos, la Administración formula el mandamiento de pago, acto de trámite que debe señalar de manera clara y suficiente el concepto, el período y el valor de los impuestos o sanciones que debe pagar el deudor[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-11). En otras palabras, el mandamiento de pago debe identificar con precisión el título ejecutivo que contiene la obligación clara, expresa y exigible a cargo del deudor.

Ahora, el [artículo 849-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1054) del Estatuto Tributario dispone que la Administración deberá subsanar, en cualquier tiempo y, en todo caso, antes del acto que apruebe el remate, *«las irregularidades procesales»* que afecten el proceso de cobro. Por su parte, el [artículo 866](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1076) *ibidem* establece que podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, *«mientras no se haya ejercitado la acción Contencioso - Administrativa»*.

Esta Sala precisó que las normas en mención se refieren, única y exclusivamente, a la potestad de la Administración de enmendar errores puramente formales, que no afectan el sentido material de la decisión. Por consiguiente, no está habilitada la corrección del contenido sustancial del acto administrativo, en tanto que implica un cambio del sentido del acto administrativo[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-12).

En casos similares al de la referencia, esta Sección consideró que la debida identificación del título ejecutivo en el mandamiento de pago es un requisito sustancial, en la medida que constituye una condición para que el deudor pueda ejercer adecuada y oportunamente su derecho de defensa y contradicción.

*En ese sentido, esta Sala señaló que no es cierto que «la indebida identificación del título sea un simple yerro de transcripción, o error procesal, que no afectara la obligación a cargo del actor.*

*Todo lo contrario, ese es un requisito sustancial, en cuanto la administración tributaria debe identificar de manera precisa el documento del que se deriva la obligación reclamada por la vía coactiva»*[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-13)*. Y, por esa razón, también adujo que «No es posible, que en las resoluciones posteriores al mandamiento de pago, se cambien los títulos ejecutivos, cuando la oportunidad para excepcionar ha vencido»*[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-14)*.*

De acuerdo con lo anterior, y contrario a lo expuesto por la apelación de la demandada, dentro del proceso de cobro coactivo, la DIAN no puede hacer uso de la potestad que le otorgan los artículos [849-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1054) y [866](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1076) del Estatuto Tributario para subsanar el error cometido al momento de identificar el título ejecutivo objeto de cobro en el mandamiento de pago. Lo anterior, porque ninguna de esas normas permite la corrección de errores sustanciales que afectan la obligación, tal y como lo es la indebida identificación del título ejecutivo.

Así las cosas, la DIAN debe declarar la excepción de falta de título ejecutivo y terminar el proceso de cobro coactivo en los eventos en los que se encuentre probada su indebida identificación en el mandamiento de pago, pues en esos casos no existe un título que sirva de fundamento para el cobro[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-15).

Descendiendo al caso concreto, la Sala observa que, frente a la obligación por concepto del impuesto a la renta del año 2013, que es sobre la cual gira la discusión planteada en el recurso de apelación, en el expediente se encuentran probado los siguientes hechos:

* En el mandamiento de pago, la DIAN identificó el título ejecutivo como la Liquidación Oficial (LO) Nro. *«91000473317656»* del *«2/11/2017»*[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-16)*.* Además, señaló que el monto a pagar por concepto de impuestos era de $279’896.000, y por sanciones también ascendía a $279’896.000, lo que da un valor total de $559’792.000.

* Dentro del término legal, el demandante propuso la excepción de falta de título ejecutivo, con fundamento en que no tenía conocimiento de la liquidación oficial mencionada en el mandamiento de pago, pues nunca le había sido notificada. Agregó que, inclusive, tal liquidación ni siquiera obraba en el expediente administrativo, de manera que la demandada había librado mandamiento de pago *«sin que se hubieran aportado al proceso los documentos físicos que a juicio de la DIAN constituyen títulos ejecutivos (…)»*[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-17).

* Luego de presentado el memorial de excepciones, consta en el expediente de cobro coactivo la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412017000146 del 18 de agosto de 2017. En dicho acto, la DIAN determinó que, por el año gravable 2013, el actor tenía un saldo a pagar por concepto de impuesto de renta de $284’338.000 más sanciones de $276’896.000, para un total de $564’234.000[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-18).

* La DIAN negó la excepción mediante la Resolución Nro. 20180312000078 del 14 de diciembre de 2018.

En las consideraciones de este acto, invocó como título ejecutivo la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración presentada por el actor con relación al año 2013, sin mencionar su número de identificación. Sin embargo, a continuación, expuso que *«Frente a la declaración por concepto (sic) Impuesto (sic) sobre la Renta (sic) año 2013, esto es la presentada y firmada por el mismo contribuyente señor SENIN GARCIA JESUS ÁNGEL, es importante resaltar lo manifestado por el Consejo de Estado en situaciones como la alegada por la apoderada del contribuyente»*[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-19). Luego, citó las sentencias del 1 de octubre de 2009, exp. 16443, y del 10 de febrero de 2010, exp. 17155, con base en lo cual concluyó que las declaraciones electrónicas gozan de pleno valor probatorio y prestan mérito ejecutivo.

En la parte resolutiva de la resolución, la DIAN ordenó adelantar la ejecución contra el demandante. A estos efectos, identificó el título ejecutivo a cobrar por concepto del impuesto a la renta del año 2013 como la Liquidación Oficial (LO) Nro. *«91000473317656»*, y aseguró que el monto de la obligación por concepto de impuesto es de $279’896.000, mismo valor identificado por las sanciones, para un total de $559’792.000[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-20).

* Contra la anterior decisión, el actor presentó recurso de reposición, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 000620 del 1 de febrero de 2019, que confirmó la decisión inicial de declarar no probada la excepción de falta de título ejecutivo.

*En este acto*[21](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_note-21)*, la DIAN sostuvo que, «En cuanto al título ejecutivo del año gravable 2013, es necesario aclarar al recurrente que el documento que se cobra en el presente proceso, es la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412017000146 del 18 de agosto de 2017 (folios 65 a 77), la cual fue notificada a través de publicación en la página WEB de la DIAN el día 01 de septiembre de 2017, la que constituye un título claro, expreso y actualmente exigible en lo que respecta a la identificación de la liquidación en el Mandamiento de Pago No. 20180302007157 de fecha 31 de octubre de 2018, bajo el No. 9100047331756 (sic), se aclara al recurrente que dicho número corresponde al que el sistema de la DIAN le asigna al migrar esta Liquidación Oficial de Revisión a la obligación financiera, el cual adjunta automáticamente un número de formularios y de Sticker (sic), lo que no significa que se trate de un nuevo título, es la misma obligación contenida en la Liquidación Oficial de Revisión» (subraya la Sala).*

Luego, la autoridad tributaria señaló que el actor tenía conocimiento del procedimiento de fiscalización adelantado en su contra, el cual terminó con la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412017000146.

A la luz de lo probado en el expediente, la Sala estima que la DIAN omitió su obligación de identificar, en el mandamiento de pago, el título ejecutivo que soporta la deuda por concepto de impuesto y sanciones del año 2013 de forma clara, precisa e inequívoca, lo cual vulneró el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción del demandante.

Adviértase que, en la resolución que decidió el recurso de reposición, la DIAN aceptó que la liquidación oficial identificada en el mandamiento de pago como el título ejecutivo no era la correcta, sino que lo era la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412017000146 del 18 de agosto de 2017. Como se expuso previamente, esta afirmación no puede considerarse una corrección puramente formal a la luz del [artículo 866](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1076) del Estatuto Tributario, sino que es sustancial, en la medida que tiene incidencia en el sentido material de la decisión administrativa y en el ejercicio efectivo del derecho de defensa por parte del deudor.

Además, se observa que no le asiste la razón a la DIAN al afirmar que el error cometido en la identificación del título ejecutivo no tenía la entidad suficiente para viciar su actuación porque siempre se identificó el monto adecuado de la deuda. Esto es así porque, en realidad, el título ejecutivo invocado en el mandamiento de pago establece una obligación por un valor diferente y superior al previsto en la liquidación oficial referida en la resolución que decidió el recurso de reposición. En efecto, en el primero (mandamiento de pago), el total de la deuda asciende a $559’792.000; mientras que el segundo (liquidación oficial de revisión) es de $564’234.000.

De esta forma, no es cierto que, a partir del valor de la obligación, el demandante hubiese podido identificar que el título ejecutivo al que se hizo referencia en el mandamiento de pago fuese el mismo mencionado en la resolución que decidió el recurso de reposición.

En todo caso, la Sala destaca que, para la debida identificación del título ejecutivo en el mandamiento de pago, no basta con que se señale únicamente el valor de la deuda objeto de cobro. Por el contrario, atendiendo la jurisprudencia antes referida, también es necesario que la DIAN mencione con toda claridad el nombre e identificación del deudor, el número y fecha del título ejecutivo, el tipo (esto es, si es una declaración privada o una liquidación oficial), el concepto de la deuda y el período al cual corresponde.

De otro lado, la Sala considera que, en este caso concreto, el hecho de que el actor haya propuesto excepciones e interpuesto el recurso de reposición no significó que la DIAN respetó su debido proceso. Lo anterior porque, tal y como se vio de los hechos probados, la Administración de Impuestos modificó el título ejecutivo que fundamentaba el cobro coactivo de forma posterior a la expedición del mandamiento de pago, inclusive, luego de que el actor formuló la excepción de falta de título ejecutivo.

En estas circunstancias, con ocasión de la formulación de las excepciones y del recurso de reposición por parte del actor, la DIAN modificó la motivación planteada desde el mandamiento de pago, impidiendo el ejercicio efectivo del derecho de defensa por parte del deudor.

Así las cosas, la Sala encuentra probado que la DIAN incumplió uno de los requisitos esenciales del mandamiento de pago, esto es, la identificación en debida forma del título ejecutivo.

Por consiguiente, y según se expuso previamente, la demandada debió declarar probada la excepción de falta de título ejecutivo y, consecuencialmente, terminar el proceso de cobro coactivo, pues el yerro cometido sí tuvo la entidad y la relevancia suficiente para vulnerar el derecho de defensa y contradicción del actor.

En consecuencia, no prospera la apelación, por lo que la Sala confirmará la sentencia apelada.

**3.** **Costas**

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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**

**1. Confirmar**la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el 30 de marzo de 2023.

 2. Sin condena en costas.

 **Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase**el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase**.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**Notas al pie**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. Índice 27 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-2) Samai, índice 2. PDF de la demanda, página 1.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-3) Samai del Tribunal, índice 5, PDF de la reforma a la demanda, páginas 2 a 3.
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-4) Samai del Tribunal, índice 5, PDF de la reforma a la demanda, página 15.
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-5) *Ibidem*.
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-6) *Ibidem,*página 17.
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-7) Samai del Tribunal, índice 26.
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-8) Samai del Tribunal, índice 48, página 24.
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-9) *Ibidem.*
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-10) *Ibidem,*página 27.
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-11) Al respecto ver, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 8 de octubre de 2015, Exp. 19518, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-12) Al respecto ver, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 26 de febrero de 2014, Exp. 18563, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 8 de junio de 2023, Exp. 27202, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-13) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de febrero de 2012, Exp. 18047, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-14) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 27 de septiembre de 2007, Exp. 16060, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-15) Al respecto ver, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de febrero de 2012, Exp. 18047, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-16) Samai del Tribunal, índice 15, PDF de los antecedentes administrativos, página 62. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-17) *Ibidem,* página 69
17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-17) *Ibidem,* página 69.
18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-18) *Ibidem,* página 78.
19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-19) *Ibidem*, página 107.
20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-20) *Ibidem,* página 110.
21. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=50941#cite_ref-21) *Ibidem,* página 113.

|  |  |
| --- | --- |
|

|  |
| --- |
|  |

 |