



**PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Objeto / EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO EN PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Prosperidad. Posición jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO EN PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Interpretación del numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario. No es procedente considerar que la excepción solo se configura con la admisión de la demanda, sino que se debe entender que se configura con la interposición de la misma en debida forma / INTERPRETACIÓN LITERAL DE LA LEY - Alcance / ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO - Exigibilidad / ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO - Fuerza ejecutoria / INTERPOSICIÓN DE DEMANDA EN DEBIDA FORMA CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO EN PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Efectos. Pone en tela de juicio la legalidad de los actos que sirven de fundamento para el cobro coactivo / COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS - Presupuestos / EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDA EN DEBIDA FORMA CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO EN PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Finalidad. Reiteración de jurisprudencia / CONFIGURACIÓN DE LA EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO CON LA ADMISIÓN DE LA DEMANDA - Ilegalidad**

El artículo 831 del Estatuto Tributario enumera las excepciones procedentes contra el mandamiento de pago proferido por la Administración tributaria dentro del proceso de cobro coactivo, que tiene por objeto hacer efectivo una obligación de naturaleza tributaria a cargo de un particular. Dice esta norma en su numeral 5°: (...) En relación con esta excepción, esta Sección había considerado en reiteradas oportunidades que la excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho tenía la virtud de prosperar cuando la demanda había sido admitida por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, esto es, una vez se había realizado el estudio del cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (...) Así, la Sala había concluido que la excepción de interposición de demanda de restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, no tenía la vocación de prosperar cuando la demanda había sido interpuesta, sino cuando había sido admitida; por cuanto se consideraba que solo se trababa la relación jurídico procesal, una vez el juez de lo contencioso administrativo había verificado el cumplimiento de los requisitos formales de la demanda. En esta oportunidad, atendiendo al alcance de los conceptos de la Administración Tributaria cuya legalidad se examina y al tenor literal de la norma objeto de interpretación, modera esta Sala la interpretación expuesta, como pasa a exponerse. La interposición de la demanda en debida forma pone en funcionamiento el aparato jurisdiccional, para comunicarla a la parte demandada y decidir sobre ella, y conduce a una intervención de la administración de justicia sobre la petición contenida en la demanda. En todo caso, si la Administración tiene noticia de que los actos que utiliza como fundamento para el cobro fueron demandados, es claro que debe esperar a un pronunciamiento del juez de conocimiento sobre la misma, para determinar si puede o no hacer efectivo el cobro. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del Código Civil “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en



éstas su significado legal”. Y según el tenor literal del Estatuto Tributario, es claro que tanto los oficios como el concepto demandados difieren de lo dispuesto en el numeral 5° del artículo 831 del E.T., por lo que no es procedente considerar que la excepción de interposición de demandas contenida en la norma citada solo se configura con la admisión de la misma. Cabe entender además que si el legislador no determinó que en el numeral 5° del artículo 831 del Estatuto Tributario la excepción procedente contra el mandamiento de pago correspondía a la “admisión”, sino a la “interposición” de la misma, debe entenderse como la interposición de una demanda en debida forma. Frente a lo afirmado en la contestación de la demanda por la DIAN, las disposiciones jurídicas contenidas en el Estatuto Tributario que regulan el proceso de cobro coactivo y su control de legalidad ante la jurisdicción contencioso administrativa, permiten establecer que los actos que sirven de fundamento para el mismo deben prestar mérito ejecutivo (artículo 828 E.T.), y que para poder exigir su cumplimiento no debe estar en tela de juicio su legalidad. Como está contemplado en el artículo 829 del E.T. y como lo ha desarrollado la jurisprudencia, en materia tributaria el acto administrativo adquiere fuerza ejecutoria cuando ha sido decidida de forma definitiva la demanda de nulidad interpuesta; lo cual se presenta, bien sea cuando se profiere sentencia que hace tránsito a cosa juzgada, o cuando queda ejecutoriado el auto que rechaza la demanda o pone fin al proceso. Por tanto, es claro que la Administración tributaria no cuenta con un acto definitivo como fundamento para hacer efectivo el cobro, hasta tanto no haya certeza sobre el resultado del juicio de nulidad (...) Reitera la Sala que la interposición de la demanda en debida forma pone en tela de juicio la legalidad de los actos demandados, que servirían de fundamento para el cobro coactivo, y como lo manifiesta la DIAN en su escrito de contestación de la demanda la firmeza y ejecutoria de los actos son indispensables para adelantar la ejecución coactiva de las obligaciones tributarias. Para la Sala, la interpretación efectuada por la DIAN sobre la excepción de interposición de la demanda de nulidad y restablecimiento en los actos demandados da lugar a que se adelanten procesos de cobro coactivo que ejecutan actos que son cuestionados ante la jurisdicción, antes de que se decida definitivamente sobre la demanda interpuesta en debida forma. La sola interposición de la demanda en forma da lugar a entender que los actos están sometidos a discusión ante la jurisdicción, y que es preciso que no se adelante el cobro coactivo de estos actos hasta no contar con certeza de su legalidad. La operancia de la excepción de interposición de la demanda en debida forma tiene como fin que los actos administrativos que sean objeto de cobro, puedan lograr su cometido una vez sean de obligatorio cumplimiento, y se evite que tales actos tengan fuerza ejecutoria transitoriamente, desde la decisión administrativa final hasta la fecha de admisión de la demanda, y que una vez admitida la demanda, pierden tal condición, para ganarla otra vez con la sentencia definitiva. En conclusión, la Sala encuentra que el Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2008, y los Oficios 012337 del 10 de febrero de 2006, 026628 del 9 de abril de 2007, 001656 del 24 de diciembre de 2015, y 00979 del 7 de octubre de 2016 deben anularse, al condicionar la procedencia de la excepción contra el mandamiento de pago contenida en el numeral 5° del artículo 831 del Estatuto Tributario a la admisión de la demanda. Si bien la demanda solicitó declarar la nulidad de las expresiones “admisión” y “admitida”, en los actos demandados, la Sala estima procedente declarar la nulidad de la totalidad de los oficios 026628 del 9 de abril de 2007, 001656 del 24 de diciembre de 2015, y 00979 del 7 de octubre de 2016, así como del Concepto 022634 del 4 de marzo de 2008, en la medida en que versan únicamente sobre la tesis que aquí se encuentra contraria a la ley. En cuanto al Oficio 012337 del 10 de febrero de 2006, la Sala únicamente declarará la



Radicación: 11-001-03-27-000-2017-00026-00 (23198)

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y  
Cristhian Camilo Portilla Arias

nulidad de las expresiones “admisión” y “admitida”, relativas al alcance del numeral 5° del artículo 831 E.T.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 828 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 829 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 831 NUMERAL 5 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 28

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con la ejecutoria del acto administrativo de contenido tributario y la finalidad de la excepción de interposición de demandas de nulidad y restablecimiento del derecho contra el mismo se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 12 de diciembre de 2018, radicación 50001-23-31-000-2010-00556-01(23341), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

**NORMA DEMANDADA:** OFICIO 012337 DE 2006 (10 de febrero) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (Anulado parcial) / OFICIO 026628 DE 2007 (9 de abril) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (Anulado) / CONCEPTO 022634 DE 2008 (4 de marzo) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (Anulado) / OFICIO 001656 DE 2015 (24 de diciembre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (Anulado) / OFICIO 00979 DE 2016 (7 de octubre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (Anulado)

**CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia. No procede la condena porque se debate un asunto de interés público**

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate un asunto de interés público.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., seis (6) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2017-00026-00(23198)**

**Actor: GUSTAVO ALBERTO PARDO ARDILA y CRISTHIAN CAMILO PORTILLA ARIAS**

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

**FALLO**



La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Gustavo Alberto Pardo Ardila y Cristhian Camilo Portilla Arias contra algunos apartes del Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2008, y de los Oficios 012337 del 10 de febrero de 2006, 026628 del 9 de abril de 2007, y 00979 del 7 de octubre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y contra la totalidad del Oficio DIAN 001656 del 24 de diciembre de 2015<sup>1</sup>.

## DEMANDA

### 1. Pretensiones

Gustavo Alberto Pardo Ardila y Cristhian Camilo Portilla Arias, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, solicitaron que se declare la nulidad parcial del Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2008, y de los Oficios 012337 del 10 de febrero de 2006, 026628 del 9 de abril de 2007, y 00979 del 7 de octubre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y se declare nulo en su totalidad el Oficio DIAN 001656 del 24 de diciembre de 2015, cuyo texto se transcribe a continuación (se subrayan los apartes demandados):

#### 1- Oficio 12337

10 de febrero de 2006

**TEMA:** Procedimiento Tributario

**DESCRIPTOR:** Excepciones frente a mandamiento de pago en proceso de ejecución ante la jurisdicción contencioso administrativa.

“(…) El deudor deberá entonces demostrar la admisión de la demanda ante la jurisdicción contencioso-administrativa, dentro del proceso administrativo de cobro-coactivo si pretende excepcionar válidamente su existencia, pues es con el auto de admisión de demanda se pone en funcionamiento el aparato jurisdiccional conforme lo prevé el, (sic) artículo 207 del Código Contencioso Administrativo que a la letra dice:

(…)”.

#### 2- Oficio 026628

9 de abril de 2007

**TEMA:** Procedimiento

**DESCRIPTOR:** Mandamiento de pago – excepciones. Demanda inadmitida.

“(…) De esta manera, si una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra un acto que determine impuestos por parte de la administración tributaria, no es admitida, no es posible excepcionar válidamente el mandamiento de pago por cuanto no se ha hecho efectiva la intervención de la jurisdicción, o lo que es lo mismo, no se ha trabado la relación jurídico procesal.

(…)

Es claro entonces, que para conocer de las pretensiones de la demanda necesariamente se requiere poner en funcionamiento el aparato judicial, circunstancia que ocurre una vez es admitida como garantía del debido proceso, sujeto al trámite definido en la ley.

---

<sup>1</sup> Folios 1 a 13 c.p.



Radicación: 11-001-03-27-000-2017-00026-00 (23198)

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y  
Cristhian Camilo Portilla Arias

En síntesis, para efectos de probar la interposición de demandas de restablecimiento del derecho para efectos de la excepción del numeral 5º del artículo 831 del Estatuto Tributario, se requiere la admisión de la demanda, de lo contrario la Administración Tributaria puede ser sorprendida con la interposición de demandas en las cuales ya no puede intervenir en defensa de sus intereses, por haber caducado la acción”.

### 3- Concepto 022634

4 de marzo de 2008

**TEMA:** Procedimiento Tributario

**DESCRIPTOR:** Mandamiento de pago – excepciones.

“Tesis  
Jurídica

LA EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDA DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO O PROCESO DE REVISIÓN DE IMPUESTOS ANTE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PROSPERA CUANDO EL DEUDOR DEMUESTRE QUE SE HA ADMITIDO LA DEMANDA CONTRA EL TÍTULO EJECUTIVO Y QUE ÉSTA SE ENCUENTRA PENDIENTE DE FALLO ANTE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

(...)

Nuevamente y bajo los mismos argumentos de interpretación literal de la norma se solicita reconsiderar la doctrina tributaria expuesta en el Oficio 012337 de 10 de febrero de 2006 que fue ratificada mediante Oficio 026628 de abril 9 de 2007 publicado en el Diario Oficial No. 46.604 de abril 19 de 2007, en los que se sostiene, que en el proceso de cobro coactivo adelantado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en contra de mandamiento de pago para que prospere la excepción prevista en el numeral 5º. del artículo 831 del Estatuto Tributario es necesario que el deudor demuestre que se ha admitido la demanda interpuesta contra el título ejecutivo base de ejecución y por lo tanto que la situación se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

(...)

Bajo esta perspectiva se ha expuesto por esta Oficina que el ordenamiento tributario cuando desarrolla las normas del proceso de cobro y en especial las causales de excepción al mandamiento de pago, las de suspensión del proceso de cobro o de la diligencia de remate y las de levantamiento de medidas cautelares en razón a que el deudor pueda acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, está exigiendo que evidentemente haya la posibilidad de que la intervención jurisdiccional se varíe la decisión administrativa base de la acción generando la terminación o variación en la ejecución por inexistencia o modificación del crédito, es decir, que procesalmente esto sea posible. Y para que ello suceda, debe existir la expectativa de un fallo de fondo, que solo es viable cuando la demanda ha sido admitida.

(...)

Así las cosas, la interpretación se ajusta a las exigencias de los principios de eficiencia y eficacia de la función pública, toda vez que de admitirse como excepción el solo hecho material de interposición de una demanda que a la postre no es admitida por carecer de las exigencias legales, llegaría a propiciarse la utilización de este procedimiento como mecanismo para lograr retardar o burlar la ejecutoriedad de los actos de la Administración”.

### 4- Oficio 001656

24 de diciembre de 2015

**TEMA:** Procedimiento tributario

**DESCRIPTOR:** Excepciones frente al mandamiento de pago.

“(…) Se solicita reconsiderar la tesis vigente expuesta en el concepto 026628 de 9 de abril de 2007, en el que se indicó que “... para efectos de probar la interposición de



demandas de restablecimiento del derecho para efectos de la excepción del numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario, se requiere la admisión de la demanda (...)

Sobre el particular se tiene que la Dirección Jurídica de la entidad en anterior oportunidad se pronunció sobre la solicitud de reconsideración del concepto No. 026628 de 9 de abril de 2007 y que tuvo como fundamentos legales los mismos argumentos que se esgrimen en esta oportunidad, en consecuencia, por haber sido objeto de estudio resulta pertinente atenerse a las consideraciones que consignaron en el concepto 022634 del 4 de marzo de 2008, del cual remitimos copia para su conocimiento.

Es de advertir que en esa oportunidad se solicitó reconsiderar la doctrina expuesta en el oficio 012337 del 10 de febrero de 2006, la cual fue ratificada mediante oficio 026628 del 9 de abril de 2007 publicado en el Diario Oficial No. 46.604 del 19 de abril de 2007”.

#### **5- Oficio 00979**

7 de octubre de 2016

“(…) En esta ocasión es preciso señalar que la palabra interposición tiene como significado literal la formalización de un recurso legal; por tanto, es procedente considerar que la formalización de la demanda se configura con su admisión, habida cuenta que con esta decisión se verifica el cumplimiento de los requisitos de forma para la procedencia de la acción.

(…)

La buena fe, permanece incólume porque se exige el cumplimiento de la interposición con la demostración de admisión como formalidad; igual sucede con la eficacia, en la medida que la simple presentación de la demanda no garantiza su admisión ni la configuración de la causal y finalmente el principio de economía se encuentra protegido toda vez que en esta forma se permite actuar con austeridad y eficiencia.

Por otra parte, no se perturba la confianza legítima, porque existe total claridad en la forma de demostrar la admisión de la demanda. (...)”

## **2. Normas violadas**

Los demandantes invocaron como normas violadas los artículos 2, 29, 83 y 209 de la Constitución Política; el artículo 27 del Código Civil; el numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario, y el artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

## **3. Concepto de violación**

### **Interpretación errónea del artículo 831 numeral 5 del Estatuto Tributario**

La DIAN interpretó equivocadamente el artículo 831 del Estatuto Tributario en los actos demandados, pues debió reconocer que conforme con lo dispuesto en esta norma, la excepción contra el mandamiento de pago dentro de un proceso de cobro coactivo procede con la interposición de la demanda de nulidad y restablecimiento, y no con su admisión. Al disponer en contra de dicha disposición, se viola el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes, pues se interpreta una norma en contra de lo dispuesto expresa y literalmente por la ley.

### **Falta de competencia para modificar la ley interpretada**



La Administración tributaria no tiene competencia para modificar las normas contenidas en el Estatuto Tributario, en tanto estas tienen fuerza de ley. La interpretación de las mismas por parte de la DIAN debe ajustarse al sentido propio de las normas interpretadas, sin limitarlo o excederlo, por lo que interpretar la ley en sentido contrario a su sentido supone modificarla sin competencia para ello.

### **Violación de los principios de buena fe y confianza legítima**

Para justificar su interpretación del numeral 5 del artículo 831 E.T, la DIAN violó los principios de buena fe y confianza legítima, pues presume que los contribuyentes pueden actuar de mala fe para retardar o burlar la ejecutoriedad de los actos de la Administración, al invocar una excepción contra el mandamiento de pago con la interposición de la demanda. Por el contrario, los contribuyentes tienen la expectativa legítima de que las normas se aplicarán de acuerdo con las palabras usadas por el propio legislador, y no por las que la DIAN considera que debieron usarse.

Al sostener que la excepción contra el mandamiento de pago solo procede con la admisión de la demanda, y no con su interposición, la DIAN atenta contra la confianza legítima, pues aplica una condición inexistente en la ley como requisito para la procedencia de una excepción contra el mandamiento de pago.

La interpretación de la ley que hace la DIAN en los actos demandados impide la vigencia de un orden justo, que solo se garantiza si se cumple la ley conforme su estricta y correcta interpretación.

### **Violación de los principios de eficacia y economía en la gestión administrativa**

La interpretación del Estatuto Tributario contenida en los actos demandados impide que el contribuyente ejerza su derecho a proponer como excepción contra el mandamiento de pago la interposición de la demanda, lo que desgasta innecesariamente el aparato judicial.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-** se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>2</sup>, afirmando que los actos demandados no vulneran la ley, sino que realizan una interpretación sistemática de la misma.

El proceso de cobro coactivo se basa en declaraciones tributarias en firme o en actos administrativos ejecutoriados. Por ello, el numeral 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario dispone que solo la solución definitiva de las acciones de nulidad y restablecimiento impide la ejecutoria de tales actos.

El término “interponer” del numeral 5 del artículo 831 del E.T. no puede interpretarse literalmente, sino de manera armónica y sistemática con las demás disposiciones sobre la materia (especialmente los artículos 826, y 831 numerales

---

<sup>2</sup> Folios 40 a 53 c.p



3 y 4). Ello permite concluir que los actos que sustentan el pago deben encontrarse en firme para poder ser ejecutables, lo que solo ocurre si los recursos procedentes no se interponen o se interponen de forma indebida, o cuando los recursos en sede administrativa o judicial se han decidido en forma definitiva.

Por tanto, si una demanda de nulidad y restablecimiento contra un acto que determine un impuesto a cobrar por parte de la Administración no es admitida, no hay una intervención efectiva de la jurisdicción, pues no ha surgido una relación jurídico-procesal. La simple presentación de la demanda no garantiza su admisión, por lo que la simple interposición de la demanda no constituye excepción contra el mandamiento de pago.

El concepto y los oficios demandados no reforman el Estatuto Tributario, sino que reiteran que la causal de excepción frente al mandamiento de pago consiste en la admisión de la demanda interpuesta contra los actos que garantice que habrá un pronunciamiento judicial de fondo sobre la legalidad de los actos. Esta posición garantiza la efectiva intervención de la jurisdicción en los procesos de cobro coactivo, y se ajusta a los principios de eficacia y eficiencia de la función pública, buena fe y confianza legítima.

### AUDIENCIA INICIAL

El 30 de noviembre de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial del presente proceso, en la cual no se observaron irregularidades constitutivas de nulidad en el trámite del mismo.

De igual forma, se fijaron los términos del litigio, y se corrió traslado para presentar alegatos de conclusión.

No se presentaron excepciones previas que debieran ser resueltas en esta oportunidad, ni se advirtieron hechos que dieran lugar a la declaratoria de oficio de excepciones previas.

En cuanto a las medidas cautelares, por auto de 12 de julio de 2018 se decretó la suspensión provisional de los actos demandados<sup>3</sup>. El citado auto fue objeto de recurso de súplica resuelto en auto del 12 de septiembre de 2019 que decidió levantar la medida cautelar decretada.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Los **demandantes** reiteraron en términos generales lo indicado en la demanda<sup>4</sup>.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** insistió en lo dicho en la contestación de la demanda<sup>5</sup>.

Por su parte, el **Ministerio Público** solicitó negar las pretensiones de la demanda<sup>6</sup>.

A su juicio, la interpretación de los textos legales no puede limitarse a su tenor literal, sino que debe establecerse su sentido en su contexto jurídico, con el fin de

<sup>3</sup> Folios 83 a 98 cuaderno de suspensión provisional.

<sup>4</sup> Folios 98 a 100, c.p.

<sup>5</sup> Folios 98 a 101, y 104 a 110, c.p.

<sup>6</sup> Folios 104 a 105, c.p.



que las normas no actúen como ruedas sueltas, y estén acordes con el ordenamiento jurídico al que pertenecen.

En este caso, si bien no hay identidad en el sentido literal de los términos “interposición” y “admisión”, se entiende que la admisión corresponde a la formalización de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho que corresponde a la acción de interponer, por lo que la interpretación de la Administración no desconoce el sentido de la ley.

Por otra parte, según el contexto normativo, el efecto útil de la excepción contenida en el numeral 5 del artículo 831 E.T contra el mandamiento de pago es la terminación del proceso coactivo y el levantamiento de las medidas cautelares. El acto objeto de demanda es el título ejecutivo para el cobro, por lo que sin la admisión de la demanda no se puede inferir que se ha ejercido en debida forma el medio de control jurisdiccional.

El incumplimiento de los requisitos formales de la demanda, según los artículos 169 numeral 2 y 170 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo implican el rechazo de la demanda, y en consecuencia, la excepción carecería de objeto.

Añade que la posición de los demandantes iría en contra de los principios de eficiencia y economía de la función administrativa, pues la Administración se vería obligada a emitir un nuevo mandamiento de pago o a reactivar el proceso existente mediante nuevos oficios de embargo, que podrían no ser efectivos, pues el sujeto de la acción de cobro podría aprovechar el evento para ocultar o liquidar sus activos, y generar mayor desgaste administrativo al tener que repetirse la actuación procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

Para decidir de fondo la Sala examinará la legalidad de las expresiones demandadas contenidas en el Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2008 y los Oficios 012337 del 10 de febrero de 2006, 026628 del 9 de abril de 2007, y 00979 del 7 de octubre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y la legalidad de la totalidad del Oficio DIAN 001656 del 24 de diciembre de 2015.

En concreto, debe decidir si el concepto y los oficios demandados vulneran normas del ordenamiento jurídico superior, al establecer que la excepción contra el mandamiento de pago contenida en el numeral 5° del artículo 831 del Estatuto Tributario se configura con la admisión de la demanda contra los actos administrativos que sirven de título ejecutivo.

### **La interposición de demanda como excepción contra el mandamiento de pago**

El artículo 831 del Estatuto Tributario enumera las excepciones procedentes contra el mandamiento de pago proferido por la Administración tributaria dentro del



proceso de cobro coactivo, que tiene por objeto hacer efectivo una obligación de naturaleza tributaria a cargo de un particular. Dice esta norma en su numeral 5°:

**“Artículo 831. Excepciones.**

Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones:

(...)

5. La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

(...)”

(Subraya la Sala)

En relación con esta excepción, esta Sección había considerado en reiteradas oportunidades que la excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho tenía la virtud de prosperar cuando la demanda había sido admitida por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, esto es, una vez se había realizado el estudio del cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Señaló la Sala al respecto<sup>7</sup>:

“La Sala ha precisado que [e]l artículo 831 del Estatuto Tributario señala dentro de las excepciones que se pueden proponer contra el mandamiento de pago, la de “interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo”. Esta excepción, cuyo efecto no es otro que el de suspender el proceso de cobro que se esté adelantando, se acredita con la admisión de la demanda, pues en este momento se verifica que la misma ha reunido todos los requisitos de ley para que sea conocida por el juez, y, además, se traba la relación jurídico procesal entre las partes”.

Así, la Sala había concluido que la excepción de interposición de demanda de restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, no tenía la vocación de prosperar cuando la demanda había sido interpuesta, sino cuando había sido admitida; por cuanto se consideraba que solo se trababa la relación jurídico procesal, una vez el juez de lo contencioso administrativo había verificado el cumplimiento de los requisitos formales de la demanda.

En esta oportunidad, atendiendo al alcance de los conceptos de la Administración Tributaria cuya legalidad se examina y al tenor literal de la norma objeto de interpretación, modera esta Sala la interpretación expuesta, como pasa a exponerse.

La interposición de la demanda en debida forma pone en funcionamiento el aparato jurisdiccional, para comunicarla a la parte demandada y decidir sobre ella, y conduce a una intervención de la administración de justicia sobre la petición contenida en la demanda. En todo caso, si la Administración tiene noticia de que los actos que utiliza como fundamento para el cobro fueron demandados, es claro que debe esperar a un pronunciamiento del juez de conocimiento sobre la misma, para determinar si puede o no hacer efectivo el cobro.

<sup>7</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 11 de julio de 2013, exp. 18216, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Ver también sentencia del 18 de febrero de 2016, exp. 20941, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del Código Civil “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. Y según el tenor literal del Estatuto Tributario, es claro que tanto los oficios como el concepto demandados difieren de lo dispuesto en el numeral 5º del artículo 831 del E.T., por lo que no es procedente considerar que la excepción de interposición de demandas contenida en la norma citada solo se configura con la admisión de la misma.

Cabe entender además que si el legislador no determinó que en el numeral 5º del artículo 831 del Estatuto Tributario la excepción procedente contra el mandamiento de pago correspondía a la “admisión”, sino a la “interposición” de la misma, debe entenderse como la interposición de una demanda en debida forma.

Frente a lo afirmado en la contestación de la demanda por la DIAN, las disposiciones jurídicas contenidas en el Estatuto Tributario que regulan el proceso de cobro coactivo y su control de legalidad ante la jurisdicción contencioso administrativa, permiten establecer que los actos que sirven de fundamento para el mismo deben prestar mérito ejecutivo (artículo 828 E.T.), y que para poder exigir su cumplimiento no debe estar en tela de juicio su legalidad.

Como está contemplado en el artículo 829 del E.T. y como lo ha desarrollado la jurisprudencia<sup>8</sup>, en materia tributaria el acto administrativo adquiere fuerza ejecutoria cuando ha sido decidida de forma definitiva la demanda de nulidad interpuesta; lo cual se presenta, bien sea cuando se profiere sentencia que hace tránsito a cosa juzgada, o cuando queda ejecutoriado el auto que rechaza la demanda o pone fin al proceso.

Por tanto, es claro que la Administración tributaria no cuenta con un acto definitivo como fundamento para hacer efectivo el cobro, hasta tanto no haya certeza sobre el resultado del juicio de nulidad.

La Administración en la contestación de la demanda afirma que una interpretación sistemática y armónica arroja como resultado que la excepción contra el mandamiento de pago de que trata el numeral 5 del artículo 831 E.T. se configura únicamente con la admisión de la demanda.

Reitera la Sala que la interposición de la demanda en debida forma pone en tela de juicio la legalidad de los actos demandados, que servirían de fundamento para el cobro coactivo, y como lo manifiesta la DIAN en su escrito de contestación de la demanda<sup>9</sup> la firmeza y ejecutoria de los actos son indispensables para adelantar la ejecución coactiva de las obligaciones tributarias.

Para la Sala, la interpretación efectuada por la DIAN sobre la excepción de interposición de la demanda de nulidad y restablecimiento en los actos demandados da lugar a que se adelanten procesos de cobro coactivo que ejecutan actos que son cuestionados ante la jurisdicción, antes de que se decida definitivamente sobre la demanda interpuesta en debida forma.

<sup>8</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 20 de agosto de 2009, exp. 16730, M.P. William Giraldo Giraldo; del 12 de agosto de 2014, exp. 20298, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 5 de febrero de 2019, exp. 22201, M.P. Milton Chaves García.

<sup>9</sup> Folio 47 c.p.



La sola interposición de la demanda en forma da lugar a entender que los actos están sometidos a discusión ante la jurisdicción, y que es preciso que no se adelante el cobro coactivo de estos actos hasta no contar con certeza de su legalidad.

La operancia de la excepción de interposición de la demanda en debida forma tiene como fin que los actos administrativos que sean objeto de cobro, puedan lograr su cometido una vez sean de obligatorio cumplimiento, y se evite que tales actos tengan fuerza ejecutoria transitoriamente, desde la decisión administrativa final hasta la fecha de admisión de la demanda, y que una vez admitida la demanda, pierden tal condición, para ganarla otra vez con la sentencia definitiva. Así lo ha expresado esta Sala<sup>10</sup>:

“La Sala ha precisado que la fuerza ejecutoria de los actos administrativos tributarios tienen una regla especial, según voces del artículo 829 del ET.

Al respecto, la ejecutoria del acto administrativo de contenido tributario se afecta, entre otros casos, por la interposición del recurso procedente. Decidido y notificado el acto que desate el recurso, el contribuyente estará habilitado para promover la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que constituyen el título, evento en el cual, mientras corre el plazo para demandar, la fuerza ejecutoria del acto estará afectada y una vez el título sea demandado, también se afectará la ejecutoria del acto en los términos del 829.4 ibidem, hasta tanto se notifique la decisión judicial definitiva

Dado que la fuerza ejecutoria se afecta con la presentación de la demanda, el artículo 831.5 del ET regula un medio exceptivo autónomo denominado «interposición de la demanda», el cual es procedente en los casos en que la Administración hace uso de la potestad de cobro coactivo y el acto ha sido demandado ante la jurisdicción. En todo caso, como ya se dijo, mientras transcurre la oportunidad para demandar los actos que constituyen el título de la obligación, estos no gozan de fuerza ejecutoria, motivo por el cual la Administración aún no se encuentra habilitada para iniciar el procedimiento de cobro coactivo.

En otras palabras, la ejecutoria del acto administrativo de contenido tributario está supeditada a la resolución de los recursos interpuestos, o la decisión definitiva de las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión. Es decir, debe existir una decisión definitiva, ya sea en la actuación administrativa o en instancia judicial.

Más aún, esta corporación se ha pronunciado frente al asunto, para entender que cuando se promueve acción de nulidad y restablecimiento del derecho –hoy medio de control-, la ejecutoria ocurre vencidos los tres días siguientes a la notificación de la decisión judicial definitiva (sentencias del 12 de agosto de 2014, exp. 20298; CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 26 de julio de 2018, exp. 22031, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras”).

En conclusión, la Sala encuentra que el Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2008, y los Oficios 012337 del 10 de febrero de 2006, 026628 del 9 de abril de 2007, 001656 del 24 de diciembre de 2015, y 00979 del 7 de octubre de 2016 deben anularse, al condicionar la procedencia de la excepción contra el mandamiento de pago contenida en el numeral 5° del artículo 831 del Estatuto Tributario a la admisión de la demanda.

Si bien la demanda solicitó declarar la nulidad de las expresiones “admisión” y “admitida”, en los actos demandados, la Sala estima procedente declarar la

<sup>10</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de diciembre de 2018, exp. 23341, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Radicación: 11-001-03-27-000-2017-00026-00 (23198)

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y  
Cristhian Camilo Portilla Arias

nulidad de la totalidad de los oficios 026628 del 9 de abril de 2007, 001656 del 24 de diciembre de 2015, y 00979 del 7 de octubre de 2016, así como del Concepto 022634 del 4 de marzo de 2008, en la medida en que versan únicamente sobre la tesis que aquí se encuentra contraria a la ley. En cuanto al Oficio 012337 del 10 de febrero de 2006, la Sala únicamente declarará la nulidad de las expresiones “admisión” y “admitida”, relativas al alcance del numeral 5° del artículo 831 E.T.

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate un asunto de interés público.

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

### **FALLA**

1. **Anular** las expresiones “admisión” y “admitida” que se encuentran en el Oficio DIAN 012337 del 10 de febrero de 2006.
2. **Anular** el Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2008, y los Oficios 026628 del 9 de abril de 2007, 001656 del 24 de diciembre de 2015, y 00979 del 7 de octubre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
3. **Sin condena** en costas.

Cópiese, notifíquese, y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**



Radicación: 11-001-03-27-000-2017-00026-00 (23198)

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y  
Cristhian Camilo Portilla Arias

**SALVAMENTO DE VOTO - Configuración de la excepción de interposición de demandas contra el mandamiento de pago en proceso de cobro administrativo coactivo con la presentación de la demanda en forma / EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO EN PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Configuración. Posición jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / EXCEPCIÓN DE INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS CONTRA EL MANDAMIENTO DE PAGO EN PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO COACTIVO - Interpretación del numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario. La excepción se configura con la admisión de la demanda y no con la presentación de la demanda en debida forma / ADMISIÓN DE LA DEMANDA - Objeto. Es la etapa procesal en la que el juez verifica que la demanda se presentó en debida forma, esto es, con los requisitos legalmente establecidos**

Mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala radica en la interpretación que en la sentencia se da al numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario, según la cual la excepción al mandamiento de pago contenida en dicha norma se configura con la presentación de la demanda «*en debida forma*» contra los actos administrativos que constituyen títulos de ejecución, y no con su admisión. Para arribar a tal conclusión, el fallo partió del tenor literal de la citada norma, así como de la consideración relativa a que la interposición de la demanda «*en debida forma*» pone en tela de juicio la legalidad de los actos administrativos que sean objeto de cobro y su fuerza ejecutoria. Es esa misma razón la que sustenta mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala. En efecto, para que una demanda se considere presentada «*en debida forma*» y la jurisdicción pueda conocer la legalidad de los actos administrativos que conforman el título de ejecución *-fundamento del mandamiento de pago-*, se requiere la verificación por parte del juez de los requisitos legalmente establecidos, aspecto que se concreta con la admisión de la demanda. Así pues, a mi juicio, la sentencia se debió fundamentar en la posición acogida por la Sección en diferentes pronunciamientos, conforme con los cuales la excepción de interposición de demanda «*se acredita por regla general con la admisión de la demanda, pues en este momento se verifica que la misma ha reunido todos los requisitos de ley para que sea conocida por el juez, y, además, se traba la relación jurídico - procesal entre las partes*».

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 831 NUMERAL 5**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Radicación número: 11001-03-27-000-2017-00026-01 (23198)**

**Actor: GUSTAVO ALBERTO PARDO ARDILA Y OTRO**

**Demandado: U.A.E. DIAN**



## SALVAMENTO DE VOTO

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito salvar el voto en la sentencia proferida dentro del proceso de la referencia, mediante la cual se resolvió anular «*las expresiones “admisión” y “admitida” que se encuentran en el Oficio DIAN 012337 del 10 de febrero de 2006*», y «*el Concepto DIAN 022634 del 4 de marzo de 2018, y los Oficios 026628 del 9 de abril de 2007, 001656 del 24 de diciembre de 2015, y 00979 del 7 de octubre de 2016, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*».

Mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala radica en la interpretación que en la sentencia se da al numeral 5 del artículo 831 del Estatuto Tributario, según la cual la excepción al mandamiento de pago contenida en dicha norma se configura con la presentación de la demanda «*en debida forma*» contra los actos administrativos que constituyen títulos de ejecución, y no con su admisión.

Para arribar a tal conclusión, el fallo partió del tenor literal de la citada norma, así como de la consideración relativa a que la interposición de la demanda «*en debida forma*» pone en tela de juicio la legalidad de los actos administrativos que sean objeto de cobro y su fuerza ejecutoria.

Es esa misma razón la que sustenta mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala. En efecto, para que una demanda se considere presentada «*en debida forma*» y la jurisdicción pueda conocer la legalidad de los actos administrativos que conforman el título de ejecución *-fundamento del mandamiento de pago-*, se requiere la verificación por parte del juez de los requisitos legalmente establecidos, aspecto que se concreta con la admisión de la demanda.

Así pues, a mi juicio, la sentencia se debió fundamentar en la posición acogida por la Sección en diferentes pronunciamientos, conforme con los cuales la excepción de interposición de demanda «*se acredita por regla general con la admisión de la demanda, pues en este momento se verifica que la misma ha reunido todos los requisitos de ley para que sea conocida por el juez, y, además, se traba la relación jurídico - procesal entre las partes*<sup>11</sup>».

En los términos señalados pongo de presente mi desacuerdo con la decisión mayoritaria de la Sala, pues en mi criterio se debió confirmar la legalidad de las expresiones, conceptos y oficios señalados, en aplicación de la referida jurisprudencia de la Sección.

Con todo comedimiento,

<sup>11</sup> Sentencias del 12 de diciembre de 2018, Exp. 23385, C.P. Stella Jeannette Carbajal Basto, que reiteró la sentencia del 15 de agosto de 2018, Exp. 21914, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.



---

Radicación: 11-001-03-27-000-2017-00026-00 (23198)  
Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y  
Cristhian Camilo Portilla Arias

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**