



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación 25000-23-37-000-2015-02071-02 (25956)
Demandante JUAN CAMILO BAÑOS MEDRANO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas Impuesto al patrimonio 2011. Liquidación de aforo. Vinculación a herederos como deudores solidarios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de noviembre de 2020¹, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad de los actos demandados sin condenar en costas, así:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Aforo n.º 322412014000103 del 30 de marzo de 2014 y la Resolución n.º 006214 del 01 de julio de 2015, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales se liquidó oficialmente el impuesto al patrimonio a cargo de la señora Marta Aurora Medrano González por el año gravable 2011.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** que no hay lugar al pago del impuesto al patrimonio del año gravable 2011 a cargo de la causante Marta Aurora Medrano González.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Emplazamiento para Declarar Nro. 322392013000066 del 6 de marzo de 2013 la DIAN instó a la señora Marta Aurora Medrano González para que presentara la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011.

En respuesta al citado emplazamiento, el 9 de abril de 2013, la señora Marta Carolina Baños Medrano, aportó registro civil de defunción de la señora Marta Aurora Medrano González, fallecida el 24 de febrero de 2013.

Posteriormente, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 322412014000103 el 30 de mayo de 2014, en la cual determinó a cargo de la señora Marta Aurora Medrano un patrimonio liquidó de \$4.362.072.000, un impuesto al patrimonio en la suma de \$104.690.000, una sobretasa de \$26.172.000 y la sanción por no declarar la fijó en \$209.379.000, para un total saldo a pagar de \$340.241.000.

¹ SAMAI, índice 2, expediente digital, PDF del renglón 5.



Juan Camilo Baños Medrano, actuando en calidad de heredero administrador de los bienes de Marta Aurora Medrano González (q.e.p.d.) recurrió la liquidación anterior, la cual fue confirmada mediante Resolución Nro. 006214 del 1° de julio de 2015.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

«**PRIMERA.** - Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se liquidó de aforo por (sic) el impuesto al patrimonio del año gravable 2011 a la señora **MARTA AURORA GONZÁLEZ** (sic) **MEDRANO (QEPD)**.

Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañados de otros de trámite y de las respuesta o recursos de la actora:

- **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO No. 322412014000103 DE MAYO 30 DE 2014**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la señora **MARTA AURORA GONZALEZ** (sic) **MEDRANO (QEPD)**, NIT 41419803-7.
- **RESOLUCIÓN No. 006214 DE JULIO 1° de 2015**, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN contra la señora **MARTA AURORA GONZALEZ** (sic) **MEDRANO (QEPD)**, NIT 41419803-7, por medio de la cual se desató desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por el **HEREDERO ADMINISTRADOR DE BIENES** de la señora **MARTA AURORA GONZALEZ** (sic) **MEDRANO (QEPD)**, se confirmó la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412014000103 de 2014, y se agotó la vía gubernativa. Este acto fue notificado personalmente el día 17 de julio de 2015.

SEGUNDA. - Que como consecuencia de la nulidad se restablezcan los derechos de la parte actora, exponiéndose específicamente que la señora **MARTA AURORA GONZALEZ** (sic) **MEDRANO (QEPD)** no se encontraba obligada a declarar (sic) Impuesto al Patrimonio por el año Gravable 2011.»

A los anteriores efectos, el demandante invocó como normas vulneradas el preámbulo y los artículos 1, 2, 6, 13, 29, 83, 95-9, 122, 209, 228, 241, 338 y 363 de la Constitución Política; 72, 73, 102, 277, 277-1, 298-2, 572, 746, 750 y 793 del Estatuto Tributario; 1568 del Código Civil; 3, 10 y 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 14, 53, 54, 61 y 164 del Código General del Proceso y el Decreto 4825 de 2010. El concepto de la violación se resume así³:

1. Inexistencia del sujeto pasivo de los actos administrativos demandados

Acusó a la DIAN de violar el derecho al debido proceso de los herederos de la señora Marta Aurora Medrano González, así como las normas sobre capacidad y representación de las personas que consagra el ordenamiento civil y tributario. Esto, porque con la respuesta al emplazamiento para declarar, un año antes de que se profiriera la liquidación oficial de aforo, le fue comunicado a la Administración el fallecimiento de la señora Medrano González, no obstante, continuó con el proceso

² Folios 3 y 4 cuaderno principal.

³ Folios de 8 al 18 del cuaderno principal 1.



de aforamiento involucrándola de manera exclusiva, omitiendo vincular a sus dos herederos y sin concretar el grado de responsabilidad que le incumbía a cada uno de ellos.

Aclaró que la intervención del hoy demandante en la actuación administrativa se da en razón a su calidad de heredero con interés en las resultas del proceso, pero esto no es suficiente para validar el proceder de la DIAN, pues debió notificar, citar y vincular a los dos herederos, en especial, porque con antelación a la expedición de la liquidación oficial de aforo conoció de la participación y adjudicación de bienes, al punto que en noviembre de 2013 expidió el paz y salvo requerido para dicho trámite, lo cual ocurrió 7 meses antes de proferir el referido acto de liquidación.

2. Falta de integración del contradictorio

Argumentó que la falta de integración del contradictorio conduce a que los actos acusados atenten contra los principios constitucionales al debido proceso e igualdad ante la ley procesal y que se imposibilite perseguir a los potenciales deudores solidarios, porque frente a ellos la liquidación de aforo no presta mérito ejecutivo.

Al efecto, explicó que era indispensable vincular a los herederos de la señora Medrano González como deudores solidarios, toda vez que el literal a) del artículo 793 del Estatuto Tributario establece que los herederos no suceden bajo una responsabilidad abierta e ilimitada frente a las obligaciones tributarias del causante, sino a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias, al tiempo que el artículo 1568 del Código Civil y la jurisprudencia constitucional⁴ y contenciosa administrativa⁵ preceptúan que el llamado de solidaridad debe declararse expresamente, pues el deudor solidario tiene derecho a conocer el grado de responsabilidad que se le asigna, a contradecir y defenderse en el proceso de determinación de la obligación sustancial al lado del deudor principal, y con mayor razón, si este ya no existe.

Dijo que la jurisprudencia constitucional determina que los deudores solidarios del contribuyente conforman un litisconsorcio necesario, razón por la cual desde el inicio del proceso tributario se les debe definir su situación personal, para permitirles conocer si han recibido un trato igualitario con el contribuyente, así como para que se opongan a la liquidación y se defiendan de la responsabilidad solidaria imputada.

En el expediente se comprueba la partición y adjudicación a los dos herederos de la señora Medrano González, empero, no fueron citados para contestar el emplazamiento para declarar, tampoco fueron vinculados legal y formalmente con posterioridad a la liquidación oficial de aforo, de ahí que la actuación esté viciada por falta de integración del contradictorio y deba ser anulada.

Agregó que, la parte resolutive de la providencia que decidió el recurso de reconsideración evidencia que la DIAN no tiene claridad sobre la calidad en la que actúa el señor Juan Camilo Baños Medrano, pues se ordena notificarlo como heredero y/o representante legal de la contribuyente, pero no se le vincula formal y legalmente como deudor solidario junto con el otro heredero.

⁴ Corte Constitucional, sentencia C-1201 de 2003

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 5 de julio de 2000, CP. María Inés Ortiz Barbosa y del 7 de septiembre de 2001, exp.12085, CP. Germán Ayala Mantilla.



3. Falsa motivación por insuficiencia de la prueba - violación al debido proceso

Refutó que la Administración determinara el impuesto al patrimonio del año gravable 2011 tomando la certificación expedida por Alianza Fiduciaria S.A. y la declaración de renta de la vigencia 2010, toda vez que ese primer documento, no puede ser tenido en cuenta dado que indica que la participación de la señora Marta Aurora Medrano González en el fideicomiso Bosques del Encenillo era del 46,53%, cuando en realidad era del 36.50%. Esto se prueba con los informes semestrales rendidos por la referida entidad respecto al estado y administración del fideicomiso anexos a la demanda, en los que se constata los fideicomitentes y su participación. Además, el 4 de febrero de 2011, Alianza Fiduciaria S.A. certificó la correcta participación de la señora Medrano González en el fideicomiso Bosques del Encenillo, que corresponde al 36.50%.

Así, la citada prueba presenta contradicciones, omite la existencia de los demás fideicomitentes y la participación real en el fideicomiso, a lo que se suma que fue desvirtuada por el tercero y que no fue objeto de publicidad ni contradicción desatendiendo el artículo 750 del Estatuto Tributario.

Además, determinar la base gravable del impuesto al patrimonio con fundamento en la mencionada certificación desconoce el artículo 298-2 del Estatuto Tributario que ordena que este elemento corresponde al valor del patrimonio líquido registrado en la declaración de renta presentada.

Sobre la declaración de renta del año gravable 2010, destacó que la DIAN reconoce que fue corregida en el término de firmeza, sin embargo, en contra de la presunción de buena fe, controvierte que la disminución del patrimonio líquido no cuenta con soporte; pero este reproche no se expresó en el término previsto en la ley, pues al efecto, a la DIAN le correspondía iniciar el procedimiento de discusión del impuesto. Además, la Administración no puede desconocer la declaración de corrección del impuesto de renta en el procedimiento de aforo de otro tributo, con el agravante que desestimó la presunción de veracidad de que trata el artículo 746 del Estatuto Tributario.

4. Falsa motivación por indebida aplicación del artículo 298-2 del Estatuto Tributario

Dijo que la Administración en acatamiento del artículo 298-2 del Estatuto Tributario y para efectos de liquidar oficialmente el tributo en debate, debió remitirse a la declaración corregida del impuesto sobre la renta de la vigencia 2010 que se encuentra en firme y en la que consta como patrimonio líquido la suma de \$988.364.000.

5. Falsa motivación por la no configuración de los supuestos de hecho de la norma

En este caso la DIAN debió dar aplicación a los artículos 72, 73, 271-1 y 277 del Estatuto Tributario, toda vez que el patrimonio líquido de la contribuyente comprende la posesión de derechos fiduciarios que están vinculados a los bienes subyacentes.



Insistió en que la certificación inicial de Alianza Fiduciaria no es idónea como prueba para la determinación del impuesto al patrimonio, para lo cual hizo un análisis pormenorizado de los avalúos de los bienes aportados al fideicomiso.

Señaló que, prueba de que el valor real de los bienes aportados al fideicomiso no corresponde al certificado por Alianza Fiduciaria, es el hecho que en la sucesión de la señora Marta Aurora Medrano González el valor de los derechos objeto de partición y posterior adjudicación no superó los \$500.000.000.

Agregó que los bienes subyacentes al fideicomiso Bosques del Encenillo representados por los derechos de la señora Medrano González no correspondían a la totalidad del área del predio, puesto que sobre este en el año 2009 se constituyó una propiedad horizontal, a la cual le pertenecían los bienes comunes. Que, la dimensión real del predio coincide con las liquidaciones del impuesto predial año 2010 por \$4.550.508.160 aproximadamente, valor que sí correspondería a los bienes subyacentes del fideicomiso y sobre los cuales ostentaba derechos fiduciarios del 36.5%. Además, en el año 2010 se suscribió el acuerdo de liquidación del citado fideicomiso, razón por la que, a partir de ese año no se tenía derecho alguno sobre este.

Concluyó que, al 1° de enero de 2011 el patrimonio líquido no superaba el umbral mínimo previsto en el hecho generador del tributo aforado, con lo cual no existía obligación de declarar ni pagar el impuesto al patrimonio del año gravable 2011.

6. Improcedencia de la sanción

Argumentó que la sanción impuesta en los actos acusados es improcedente comoquiera que la señora Medrano González no era sujeto pasivo del impuesto en cuestión, pues el patrimonio líquido de la declaración de renta de 2010 no superó el mínimo exigido por el artículo 298-2 del Estatuto Tributario. Así mismo, las pruebas en las que se fundamentó la DIAN no son suficientes para avalar la legalidad de los actos administrativos, ni para imponer la sanción.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda⁶ señalando:

En primer lugar, formuló la excepción de inepta demanda porque los cargos denominados «INEXISTENCIA DEL SUJETOPASIVO DEL IMPUESTO» y «AUSENCIA DE INTEGRACIÓN DEL CONTRADICTORIO» no se propusieron en la actuación administrativa⁷.

En segundo lugar, la autoridad tributaria se pronunció respecto del fondo del debate así:

En un recuento de las actuaciones surtidas en la actuación administrativa, enfatizó que la contribuyente debía presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, toda vez que el 28 de diciembre de 2012 aportó copia de la escritura pública Nro. 010863 del 3 de septiembre de 2007 en la que consta que se transfirió un bien al fideicomiso Bosque del Encenillo por valor de \$8.000.000.000, y que Alianza Fiduciaria S.A. informó que la señora Marta Aurora Medrano González

⁶ Folios de 361 a 373 del cuaderno principal 1.

⁷ El Tribunal declaró no probada dicha excepción siendo confirmada esa decisión por auto del 12 de diciembre de 2017 de esta Corporación.



a 31 de diciembre de 2010 ostentaba el 46,53% de participación el citado fideicomiso equivalente a un total de patrimonio líquido de \$4.348.812.981.

Señaló que el 9 de abril de 2013, la señora Marta Carolina Baños Medrano informó que la contribuyente había fallecido y que ese mismo día fue corregida la declaración de renta del año gravable 2010 con el formulario que dejó firmado la contribuyente, sin embargo, no presentó documento que acreditara su legitimación para actuar en el procedimiento administrativo. Y recalcó que la liquidación oficial de aforo se notificó a Juan Camilo Baños Medrano, quien presentó el respectivo recurso de reconsideración. En ese orden, aun cuando el procedimiento tributario inició con la presencia física de la señora la Marta Aurora Medrano González, este continuó con la intervención de sus hijos, por lo que no es cierto que se haya vulnerado el derecho al debido proceso.

Precisó que es inválida la referida declaración de corrección porque se presentó en formato físico luego del fallecimiento de la contribuyente y quien firmó esa declaración fue la señora Marta Carolina Baños Medrano no por la persona autorizada para representar oficialmente a la herencia yacente, además, se efectuó la disminución del patrimonio sin causa legal y sin llevar a cabo el procedimiento previsto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. Tampoco, se cumplió con el artículo 588 del Estatuto Tributario, pues fallecida la señora Marta Aurora Medrano González, la voluntad de corrección es de los causahabientes no de la contribuyente.

Adujó que la actuación de la Administración se ciñó a lo dispuesto en los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1 del Estatuto Tributario, los cuales rigen la debida determinación del impuesto al patrimonio, y se fundamentó en los hechos probados que dan cuenta que la señora Marta Aurora Medrano González tenía la obligación legal de declarar el impuesto objeto de aforo.

Dijo que, no es cierto que los hijos de la contribuyente insistieran a la DIAN para que se vincularan a la actuación administrativa en calidad de herederos. Asimismo, en el plenario consta, que el proceso de determinación se siguió con el debido conocimiento de Marta Carolina Baños Medrano y que al mismo lugar en que se recibieron el total de comunicaciones de la DIAN dirigidas a la contribuyente (Calle 78 Nro. 5-32, apartamento 303 Barrio Los Rosales de Bogotá), se envió y notificó a Juan Camilo Baños Medrano la liquidación oficial de aforo, la cual se recurrió.

Señaló que la intervención de dichos herederos no podía ser de otra forma, habida cuenta que el proceso de determinación tributaria es de contenido económico, el cual sigue incluso con el deceso del contribuyente, motivo por el cual, hasta que se produzca la cancelación del RUT del causante, sobre sus bienes se siguen produciendo consecuencias de orden tributario.

Admitió que conoció del deceso de la contribuyente desde la respuesta al emplazamiento para declarar, sin embargo, indicó que eso no cambia las condiciones de la determinación fiscal. También mencionó que los herederos comparecieron al proceso tributario desde el 24 de febrero de 2013, interviniendo de manera copiosa y aportando las pruebas que estimaron pertinentes, aunado a que controvirtieron los elementos de juicio y se defendieron según lo permitido en las normas aplicables al caso, diferente es la responsabilidad y prorrateo por la vinculación de los deudores solidarios, ya que no es un tema propio de la determinación fiscal, sino que está referido legalmente al proceso de cobro coactivo.



Alegó que la declaración inicial del impuesto de renta de 2010 constituye la confesión de la contribuyente sobre la obligación que le asistía de declarar el tributo aforado, denunció tributario que ésta solo podía corregir elevando una solicitud que condujera a una liquidación oficial de corrección, lo que no ocurrió, razón por la que para la entidad adquirió certeza el patrimonio líquido que fundamentó la expedición de la liquidación de aforo. Además, el patrimonio líquido registrado en la declaración de renta del año 2010 no puede ser discutido en este proceso de aforo, como tampoco es dable argumentar la firmeza del formato de corrección al tenor del artículo 746 del Estatuto Tributario, cuando lo cierto es que la declaración inicial de dicho impuesto cobró firmeza y el demandante no cuenta con pruebas que demeriten el contenido de la actuación estatal.

Manifestó que la sanción es procedente en la medida que la contribuyente no actuó conforme se lo imponían las normas aplicables al caso y se expusieron en los actos enjuiciados.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados⁸ porque la DIAN conociendo el hecho de la muerte de la señora Marta Aurora Medrano González y la partición de su patrimonio antes de proferirse la liquidación oficial de aforo, omitió establecer quiénes eran los herederos que debían cumplir con las obligaciones sustanciales determinadas a cargo de la causante, señalando el valor de sus respectivas cuotas hereditarias y si operaba para ellos el beneficio de inventario, tal como lo definen los artículos 571, 572, 793, 828-1 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.1.1.1 del Decreto 1625 de 2016, así como la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado⁹, a efectos de que se les permita satisfacer la obligación en virtud de su solidaridad e interponer las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, además, las que derivan de su condición particular o del derecho a la igualdad.

Irregularidad que no se subsanó cuando Juan Camilo Baños Medrano presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de aforo, puesto que esa actuación se ciñó a su condición de heredero con administración de los bienes de la contribuyente, según la cual esta persona responde únicamente por el cumplimiento de las obligaciones formales de la causante. Aunado a que la heredera Marta Carolina Baños Medrano de ninguna manera fue vinculada a la actuación administrativa y tenía derecho a ejercer su derecho de defensa y contradicción contra los actos acusados.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia de primera instancia¹⁰ discutiendo que no se violó el debido proceso de los herederos por falta de vinculación, puesto que los actos demandados fueron notificados al señor Juan Camilo Baños Medrano, como lo ordena el literal d) del artículo 572 del Estatuto Tributario, dada su calidad de administrador de bienes de la sucesión ilíquida. Esto lo comprueba el hecho de que el referido señor interpuso el recurso de reconsideración en calidad de

⁸ SAMAI, índice 2, expediente digital, PDF del renglón 5.

⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 7 de septiembre de 2001, exp. 12085, CP. Germán Ayala Mantilla; 28 de febrero de 2013, exp. 18075, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y, 3 de mayo de 2018, exp. 21376, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ SAMAI. índice 2, expediente digital, PDF del renglón 7.



«heredero/administrador de la herencia yacente», condición y reconocimiento que se mantuvo durante todo el proceso.

La decisión de no tener como presentada la declaración de corrección del 9 de abril de 2013 es el resultado de dar aplicación al literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario, debido a que la señora Marta Carolina Baños Medrano no tenía facultades para suscribir esa corrección y no porque se hubiera desconocido su derecho como heredera legítima de la causante.

Enfatizó en que en el fallo apelado no se consideró que el acto administrativo de determinación no puede dictarse a nombre de los herederos, puesto que debe emitirse a nombre del sujeto pasivo de conformidad con lo previsto en los artículos 1, 2 y 9 del Estatuto Tributario.

Alegó que no puede declararse la violación al debido proceso cuando la Administración dio riguroso cumplimiento a las disposiciones establecidas en el ordenamiento tributario, en especial cuando lo que se pretende es dar prevalencia a una declaración de corrección que incumple los requisitos exigidos por la ley y no se suscribió por quien tenía el deber legal de hacerlo.

Alegatos de conclusión

La demandante¹¹ insistió en lo argumentado en la demanda y en el trámite de la primera instancia.

La demandada¹² reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación conceptúo¹³ a favor de que se confirme el fallo apelado en razón a que la Administración vulneró el derecho al debido proceso y el de defensa de los herederos de la contribuyente al omitir notificarles los actos previos y de determinación de la obligación tributaria, con lo cual dichas personas no tuvieron la oportunidad de controvertir los valores liquidados en los actos enjuiciados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los cargos de apelación formulados por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas.

En tal sentido corresponde a la Sala establecer si los actos administrativos demandados, que liquidaron oficialmente el impuesto al patrimonio del año 2011 de la fallecida señora Marta Aurora Medrano González, se profirieron con violación al derecho al debido proceso de los herederos de la contribuyente.

De resultar que no ocurrió tal ilegalidad, en aras de garantizar los principios de congruencia e igualdad de las partes, se estudiará: (i) si existió falsa motivación de los actos enjuiciados por indebida valoración probatoria; (ii) si se dio una indebida

¹¹ SAMAI. índice 30.

¹² SAMAI. índice 29.

¹³ SAMAI. índice 31.



aplicación del artículo 298-2 del Estatuto Tributario; (iii) si la causante era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio del año 2011; y, (iv) si procedía sancionar por no declarar a la contribuyente.

Lo anterior, porque esos cargos de nulidad no fueron analizados en la sentencia de primera instancia, dada la prosperidad de la alegada violación al derecho al debido proceso por falta de vinculación de los deudores solidarios, lo que bastó para anular los actos administrativos demandados. De ahí que a la parte demandante no le asistiera interés de recurrir la decisión que le fue favorable.

1. Cuestión previa

La Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, con fundamento en el ordinal 2º del artículo 141 del Código General del Proceso. Para la Sala, el impedimento es procedente porque la Consejera de Estado conoció el proceso en la primera instancia (fls.279 a 284 cp1). En consecuencia, quedará separada de decidir sobre el presente debate.

2. Asunto de fondo

Partiendo del primer cargo que debe definir la Sala, referido a si los actos demandados se expidieron con violación del derecho al debido proceso, se precisa que la DIAN, hoy apelante, discute que los actos demandados fueron notificados al señor Juan Camilo Baños Medrano, como lo ordena el literal d) del artículo 572 del Estatuto Tributario, dada su calidad de administrador de bienes de la sucesión ilícida. Esto lo comprueba el hecho de que el referido señor interpuso el recurso de reconsideración en calidad de «heredero/administrador de la herencia yacente», condición y reconocimiento que se mantuvo durante todo el proceso.

El Tribunal dio la razón a la parte demandante al concluir que la DIAN antes de proferir la liquidación oficial de aforo fue enterada del fallecimiento de la contribuyente y la partición de su patrimonio, a partir de lo cual estaba obligada a vincular a sus herederos al proceso de determinación para así definir quiénes tenían esa condición, la responsabilidad asignada según sus cuotas hereditarias y si operaba para ellos el beneficio de inventario. Falencia que no subsanó la interposición del recurso de reconsideración por parte del heredero administrador de los bienes, señor Juan Camilo Baños Medrano, pues su actuación se limitó al cumplimiento de las obligaciones formales de la causante, y porque la heredera Marta Carolina Baños Medrano no fue vinculada a la actuación administrativa.

Para resolver el debate propuesto, la Sala encuentra necesario remitirse al literal a) del artículo 793 del Estatuto Tributario, así:

«**Artículo 793. Responsabilidad solidaria.** Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

- a. *Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilícida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario».*

El sentido de la norma en comento no admite duda en cuanto a que los llamados a responder por las obligaciones fiscales del contribuyente fallecido son sus



herederos y legatarios, según la cuota hereditaria que les corresponda y considerado el beneficio de inventario a que hubiere lugar.

De esa manera, la Sala encuentra correcta la consideración del Tribunal en cuanto a que los deudores solidarios y su responsabilidad en la deuda fiscal del causante deben gozar de plena identificación y determinación.

Lo anterior, no sólo porque así lo determinó la ley tributaria, sino porque solo mediante esa individualización es posible garantizar los derechos de contradicción y defensa de los responsables solidarios.

Al respecto esta Sección en Sentencia 21376 del 3 de mayo de 2018¹⁴, en relación con los deudores solidarios precisó su jurisprudencia así:

«Por tal razón, se reitera que:

- (i) *Los deudores solidarios tienen el derecho de controvertir los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal.*

Como lo afirmó la Corte Constitucional en la sentencia C-1201 de 2003, únicamente surtida esta etapa puede hablarse de la existencia de un título ejecutivo válido en contra del deudor solidario.

- (ii) *Tratándose de liquidaciones privadas sin cancelar, para que puedan ser oponibles al deudor solidario y se constituyan en título ejecutivo válido, la administración tributaria debe vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, mediante la notificación del mandamiento de pago.*

En dicho proceso de cobro debe establecerse con claridad y certeza su calidad de deudor solidario, la proporción de su participación, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas, sin que eso se oponga a que la administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.»

Además, en la sentencia del 12 de marzo de 2020¹⁵ esta Sala explicó que la vinculación de los deudores solidarios responde a la calidad de terceros con interés legítimo, comoquiera que el título ejecutivo que llegue a expedirse en dicho proceso los afectaría directamente. También se indicó que todos los responsables del tributo, solidarios o subsidiarios (obligados tributarios distintos del obligado principal), cuentan con el mismo derecho que el contribuyente para pronunciarse en la actuación administrativa y para controvertir los actos que se expidan en el curso de esta, en las mismas condiciones y con los mismos plazos.

Se sostuvo, además, que esa carga está plenamente justificada en que, debido a las responsabilidades solidarias y subsidiarias, el poder y la confianza del acreedor, esto es, la Administración, se acrecientan en lo que respecta a la satisfacción de la deuda, no solo porque la Administración cuenta con la responsabilidad ilimitada del contribuyente, sino con la responsabilidad complementaria de los deudores solidarios y subsidiarios: en lugar de una única persona (un solo patrimonio), varias

¹⁴ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, exp. 21565, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



responderán por la deuda tributaria, bien de forma solidaria (simultáneamente con el contribuyente), o de manera subsidiaria (con beneficio de excusión).

De conformidad con lo expuesto, para la Sala es claro que, en virtud del régimen de solidaridad en materia tributaria y del derecho fundamental al debido proceso, los deudores solidarios están legitimados para presentar en el proceso de determinación oficial los argumentos dirigidos a controvertir la obligación sustancial que se pretende materializar en contra del deudor principal, así como, principalmente y de manera primigenia, aquellos encaminados a desvirtuar su situación particular como deudor solidario.

Advertido lo anterior, se concluye que en el caso bajo análisis la entidad demandada estaba en la obligación de hacer parte en el proceso de aforo a los herederos de la señora Marta Aurora Medrano González una vez conoció de su fallecimiento. En ese sentido, consta en el expediente:

- i) Emplazamiento para declarar Nro. 322392013000066 del 6 de marzo de 2013, notificado por correo a la contribuyente Marta Aurora Medrano González el 8 de marzo del mismo año, mediante el cual se le convoca a presentar la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011 (fls.84 a 89 ca).
- ii) Respuesta al emplazamiento anterior, radicada el 9 de abril de 2013 y suscrita por la señora Marta Carolina Baños Medrano quien indica ser hija de la contribuyente Marta Aurora Medrano González fallecida el 24 de febrero de 2013 e informa que presentó en bancos la declaración de corrección de renta del año gravable 2010, respecto de la cual su madre había dejado un formulario firmado. En constancia de lo manifestado allegó el registro civil de defunción de la señora Marta Aurora (folio 19 del ca), la corrección del impuesto de renta referenciada y fotocopia de la corrección que había firmado la causante. (fls.110 a 115 ca).
- iii) Actualización del RUT de la señora Marta Aurora Medrano González (q.e.p.d.), efectuada el 5 de junio de 2013 por Juan Camilo Baños Medrano en calidad de heredero con administración de bienes, como se aprecia en la hoja 3 reglones 98 a 104. En cuya hoja 2 ítem 90 consta la fecha de su deceso el 24 de febrero de 2012 (fls.105 a 107 ca).
- iv) Oficio Nro. 3225 del 18 de noviembre de 2013 de la División de Gestión de Cobranzas del Grupo Interno de Representación Externa de la DIAN dirigido a la Notaria 52 de Bogotá en el que se indicó:

«ASUNTO: Radicado Dian 5980-2013
Sucesión: MARTA AURORA MEDRANO GONZÁLEZ
C.C. o NIT: 41419803
Proceso:

Cordial Saludo:

Previos los análisis que se encuentran a nuestro alcance realizar a la fecha y para los efectos del artículo 844 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, le informo que la causante no presenta obligaciones pendientes a la fecha, por lo tanto, pueden continuar con los trámites correspondientes al proceso de Sucesión citado en el asunto.

Lo anterior, si perjuicio del cobro coactivo administrativo de las obligaciones insolutas que se encuentren posteriormente o que surjan como resultado de investigaciones de carácter tributario, aduanero o cambiario, adelantadas por la administración competente.» (fl.271 cp1)



- v) Escritura Pública Nro. 3225 del 29 de noviembre de 2013, otorgada ante la Notaría 52 y contentiva de la adjudicación de bienes de la causante Marta Aurora Medrano González a los herederos Juan Camilo Baños Medrano y Marta Carolina Baños Medrano (fls.272 a 298 cp1).
- vi) Liquidación Oficial de Aforo Nro. 322412014000103 del 30 de mayo de 2014, dirigida a la señora Marta Aurora Medrano González, sin vinculación alguna a sus dos herederos como deudores solidarios ni de la eventual participación que les correspondería en la obligación materia de liquidación según lo previsto en el literal a) artículo 793 del Estatuto Tributario. En la parte final de dicho documento se indica: «**NOTIFIQUESE**, al *HEREDERO (sic) ADMINISTRACIÓN DE BIENES* el señor *BAÑOS MEDRANO JUAN CAMILO* con Nit No. 79.948.569 a la dirección informada en el RUT CL78 5 32 AP 303 BRR LOS ROSALES de Bogotá de la contribuyente investigada y a la contribuyente *MEDRANO GONZALEZ MARTA AURORA* NIT. 41.419.803, a la dirección del RUT CL 78 5 32 AP 303 – en la ciudad de Bogotá; de conformidad con lo establecido en los artículos 555-2, 565, 568 y 572 del Estatuto Tributario.» (fls.118 a 128 ca). En efecto, la notificación de esta liquidación se llevó a cabo mediante correo dirigido tanto a Marta Aurora Medrano González como a Juan Camilo Baños Medrano en la dirección CL 78 5 32 AP 303 de Bogotá (fls.130 y 131 ca).
- vii) Recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de aforo radicado el 11 de agosto de 2014 por el señor Juan Camilo Baños Medrano en calidad de heredero administrador de los bienes de la fallecida Marta Aurora Medrano González (fls.132 a 139 ca).
- viii) Resolución de Reconsideración Nro. 006214 del 1° de julio de 2015 en la que al igual como ocurrió con la liquidación oficial de aforo, no se hace referencia a los herederos como deudores solidarios de la señora Marta Aurora Medrano González (fls.161 a 166 ca). Asimismo, se le notifica al señor Juan Camilo Baños Medrano dicho documento en calidad de heredero y/o representante legal de la causante (fl.168 ca).

De lo expuesto, la Sala destaca que en el expediente está acreditado el fallecimiento de la contribuyente el 24 de febrero de 2013, esto es, antes de proferirse el emplazamiento para declarar del 6 de marzo de 2013, y que ese hecho se comunicó a la Administración el 9 de abril de 2013 con la respuesta al mismo. También se enteró a la DIAN de dicha situación el 5 de junio de 2013, cuando uno de sus herederos - Juan Camilo Baños Medrano- actualizó el RUT de la causante, y una vez más, cuando se le pidió a la DIAN visto bueno para efectuar la adjudicación de bienes de la contribuyente en la Notaría 52 del Círculo Notarial de Bogotá.

En ese orden de ideas para la Sala no admite duda que la autoridad tributaria, en el año 2013, tenía certeza de la imposibilidad física y jurídica para que la contribuyente compareciera directamente al proceso de determinación del impuesto al patrimonio del año 2011. Asimismo, la entidad demandada estaba enterada de la existencia de los dos herederos Juan Camilo Baños Medrano y Marta Carolina Baños Medrano, quienes estaban adelantando el trámite de partición y adjudicación de bienes.

Por lo expuesto la Sala al igual que lo advirtió el Tribunal, establece que en el plenario está acreditada la falta de vinculación de los deudores solidarios de la señora Marta Aurora Medrano González, de forma tal que a estos señores (Juan Camilo y Marta Carolina Baños Medrano) no se les permitió debatir la obligación fiscal liquidada de manera oficiosa, además de la cuantía en la que habrían de responder de prosperar la determinación del impuesto al patrimonio.



También comparte la Sala la consideración del *a quo* sobre que la falta de vinculación de los deudores solidarios, no se subsanó con la notificación al señor Juan Camilo Baños Medrano de la liquidación oficial de aforo habida cuenta que su comparecencia a la actuación administrativa se dio en calidad de administrador de los bienes de la causante, es decir, en representación de la contribuyente. Para la Sala eso es correcto porque en ninguno de los actos demandados se especificó la comparecencia de los dos herederos como deudores solidarios de la señora Marta Aurora Medrano González ni el monto que debían sufragar y por la misma razón, no existió para ellos la oportunidad de controvertir puntualmente las circunstancias en las que debían o no ser llamados a responder por la obligación de la contribuyente.

A juicio de la Sala, no es excusable la omisión de la DIAN de vincular a los citados herederos de la contribuyente como deudores solidarios porque con ello se les impidió ejercer su derecho de defensa. Pero, además, porque tal indeterminación, de ser procedente un cobro coactivo de la liquidación enjuiciada, haría inocuo perseguir y ejecutar a unos herederos que no refiere dicho acto ni define el monto que les corresponde asumir, imposibilitándose de esa manera, librar el correspondiente mandamiento de pago a cada deudor solidario, pues recuérdese que tanto el literal a) del artículo 793 del Estatuto Tributario como el artículo 828-1 del mismo ordenamiento¹⁶, precisan que a los deudores solidarios debe especificarse individualmente el monto de la obligación que asumen del contribuyente.

Por lo expuesto, la Sala encuentra que el recurso de apelación de la demandada no logró enervar la decisión del Tribunal, el cual se advierte ajustado a las normas aplicables a la responsabilidad solidaria en materia de obligaciones fiscales y a la jurisprudencia de esta Corporación, razón por la que se impone la confirmación integral del fallo apelado.

Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a la condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia pese a que el recurso de apelación interpuesto por la demandada fue decidido desfavorablemente, que corresponde al primer supuesto del artículo 365 (num. 1º) del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, puesto que en el expediente no se encuentra acreditada su causación como lo exige el numeral 8 *ibidem*.

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. **Aceptar** el impedimento manifestado por la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del

¹⁶ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 828-1. «**Vinculación de deudores solidarios.** La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.» (Énfasis de la Sala)



conocimiento del presente asunto.

2. **Confirmar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería a la abogada Sandra Milena Muñoz Niño como apoderada de la parte demandante, de conformidad con el poder allegado con los alegatos de conclusión de segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO