



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintidós (22) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	13001-23-33-000-2018-00361-01 (27280)
Demandante	JESÚS CHIRINO PÉREZ, IVAN DAVID CHIRINO PEREZ, ALEX EDMUNDO CHIRINO PEREZ
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta año 2013. Notificaciones. Sucesión ilíquida.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos antes expuestos.

SEGUNDO: CONDENAR en costas de primera instancia a la señora (sic) IVÁN DAVID CHIRINO PÉREZ, ALEX EDMUNDO CHIRINO PÉREZ Y JESÚS CHIRINO PÉREZ, toda vez que resultaron ser la parte vencida en el asunto. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 27 de agosto de 2014, los herederos de Carmen Ruth Pérez Gómez presentaron la declaración del impuesto sobre la renta de la contribuyente por el año gravable 2013, registrando un saldo a pagar.

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 062412017000008 del 28 de abril de 2017, mediante la cual desconoció pasivos y los adicionó como renta gravable, modificó la renta presuntiva, e impuso las sanciones por no informar y por inexactitud a la tarifa del 100%. Además, liquidó el impuesto de ganancia ocasional. En consecuencia, incrementó el total impuesto a cargo y el saldo a pagar.

Los herederos de la contribuyente interpusieron recurso de reconsideración, el cual fue resuelto el 13 de diciembre de 2017 con la Resolución Nro. 009832 que confirmó la liquidación oficial.

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

¹ Samai, índice 2. PDF: “ED_SENTENCIA_03SENTENCIA NroActua 2”.



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), los demandantes formularon las siguientes pretensiones²:

- a)- *Que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados, o sea la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412017000008 de fecha 28-04-2017, y la Resolución No. 009832 de fecha 13-12-2017 expedidos por la DIAN.*
- b)- *Que quede en firme la Declaración Privada de Renta No 7008697006463 de fecha 27 de agosto de 2014.*
- c)- *Que se archive el proceso administrativo contra Carmen Ruth Pérez Gómez.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 7, 730 (inciso 3), 683, 703, 705, 710 y 714 del Estatuto Tributario; 66, 67, 68, 69, 72 y 73 de la Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación se resume así:

Reseñó las normas de notificación del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y los artículos 703, 705 y 710 del Estatuto Tributario, para cuestionar que la Administración expidió el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión en contra de la contribuyente fallecida, pese a que ya no era sujeto de derechos y obligaciones, desconociendo con ello que debieron dirigirse al responsable, en este caso, los herederos con facultades de administración o a la sucesión ilíquida.

Concluyó que la DIAN no siguió las ritualidades propias de las notificaciones pues los mencionados actos se profirieron a nombre de la causante y no de la sucesión ilíquida, con lo cual se impidió que los herederos en el tiempo estipulado en la ley realizaran las investigaciones del caso para responder dichas actuaciones, pues no conocían los negocios de su madre.

Resaltó que la notificación se realizó por correo certificado a la dirección del Hotel Casa Andrea, lugar donde también se practicó la visita del 12 de agosto de 2016 en donde se informó a la DIAN que la contribuyente había fallecido. Precisó que el RUT se actualizó el 8 de agosto de 2014, registrando como herederos a los demandantes, por lo que antes de la realización de la visita y de la notificación de los actos (años 2016 y 2017), la Administración conocía del fallecimiento de la señora Pérez.

Dijo que el 1 de septiembre de 2016 la DIAN notificó el requerimiento especial a los herederos, después de dos años de haberse presentado la declaración de renta de la causante, esto es, cuando se encontraba en firme. Anotó que la Administración solo manifestó que la comunicación remitida correspondía a un oficio que informaba la existencia del proceso, con lo cual ocultó los yerros en la notificación. Y advirtió que la liquidación oficial *“nunca fue notificada a los herederos”*.

Se refirió a la capacidad jurídica de las personas y al rol del heredero como representante de los derechos y obligaciones transmitidas vía sucesión, para insistir en que iniciar un proceso contra una persona fallecida implica la nulidad de todo lo actuado. Argumentó que la notificación a la causante también vulnera el artículo 7 del Estatuto Tributario que dispone que las sucesiones ilíquidas están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios. Y agregó que, la sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquella en la cual quede ejecutoriada la

² Samai, índice 2, PDF: “ED_CUADERNOP_01CUADERNO1 Nro Actua2” Fls. 1 a 11.



sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública. De manera que, también se vulneró el artículo 730 inciso 3 del Estatuto Tributario, por no haberse surtido en debida forma la notificación dentro del término legal.

Señaló que la DIAN, al no reconocer los costos, deducciones y deudas, viola el espíritu de justicia del artículo 683 ibidem.

Expresó que se desconoció el debido proceso, sobre lo cual citó la sentencia C-980 de 2010 de la Corte Constitucional.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos³:

Estimó improcedente la aplicación de las normas de notificación del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, toda vez que en materia tributaria existe una regulación especial contenida en el Estatuto Tributario.

Expuso que, en este caso, la responsabilidad tributaria recae sobre los bienes de la contribuyente, dado que la sucesión ilíquida tiene esa naturaleza, pero el tratamiento fiscal es el mismo. Que por esto, *“los herederos son administradores de los bienes de la causante, pero la naturaleza de la obligación no se puede desdibujar, diciendo que el Requerimiento Especial es de responsabilidad de los herederos”*.

Advirtió que, si bien, en la actualización del RUT se registraron los herederos, éstos no modificaron la dirección de notificaciones. Enfatizó en que el requerimiento especial se profirió a la contribuyente y se notificó a la dirección que los herederos dejaron consignada, pero también se les comunicó a éstos, tanto así que dieron respuesta.

Precisó que no se vulneró el artículo 7 del Estatuto Tributario pues del requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso se deriva que la investigación y determinación del impuesto es de la persona fallecida, en condición de contribuyente, e igualmente se deja por sentado que sus herederos están al frente del proceso y se reconocen como tales.

Advirtió que los actos se profirieron en término dado que la DIAN tenía hasta el 27 de agosto de 2016 para notificar el requerimiento especial y esto se hizo el 1 de agosto de ese año.

Mencionó que el hecho de que el encabezado del requerimiento especial contenga el nombre y NIT de la causante no invalida el acto, pues en el cuerpo del mismo se señala que la señora falleció y que el proceso se adelanta contra la sucesión ilíquida, además de que fue notificado a la dirección informada en el RUT.

Reseñó las visitas efectuadas por la Administración y las afirmaciones del heredero Iván Chirino Pérez relativas a que desconocía los negocios de su madre. No obstante, indicó que dicho heredero firmó las declaraciones de renta del año 2013 y 2014 a nombre de la causante, con lo cual debía conocer la información para elaborarlas y era responsable de las mismas.

Relató que el 15 de junio de 2016, el aludido heredero dio respuesta a los requerimientos ordinarios de la DIAN. Indicó que el requerimiento especial se notificó el 8 de agosto de 2016 a la dirección registrada en el RUT, y que si bien,

³ Ibidem. Fls. 72 a 97.



posteriormente, se comunicó a todos los herederos “ya la notificación del mismo había sido realizada”.

Subrayó que los herederos administradores presentaron respuesta al requerimiento especial y los argumentos se estudiaron en la liquidación oficial, lo cual evidencia que se garantizó el derecho de defensa.

Sostuvo que los actos se notificaron a la dirección registrada en el RUT, de conformidad con los artículos 563 y 555-2 del Estatuto Tributario, e insistió en que los herederos no modificaron la dirección de notificación cuando se inscribieron en dicho registro. Adicionó que en el expediente administrativo no figura una dirección procesal.

A partir de la sentencia del 19 de abril de 1996, exp. 7557, C.P. Guillermo Chahín Lizcano del Consejo de Estado, invocada en el Concepto DIAN 061419 de 2012, explicó que los actos administrativos deben efectuarse a nombre del sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo cual difiere de la responsabilidad por el pago del impuesto.

Advirtió que el artículo 7 del Estatuto Tributario establece como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta a las sucesiones ilíquidas, por lo que esta figura es responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como si se tratara de la persona fallecida, de manera independiente a los herederos. Lo anterior dado que la calidad de sujeto pasivo puede subsistir con independencia de la capacidad jurídica. Aclaró que la comunicación remitida a los herederos no es una notificación, sino que tiene fines informativos para advertir la posible responsabilidad solidaria.

Resumió los argumentos de los actos relativos al desconocimiento de pasivos, haciendo hincapié en la carga de la prueba que asistía a los herederos para desvirtuar las glosas, y las sanciones por no enviar información y por inexactitud.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora, con fundamento en las siguientes consideraciones⁴:

Se refirió al impuesto sobre la renta, a partir de la sentencia C-393 de 2016 de la Corte Constitucional, y los artículos 5 y 7 del Estatuto Tributario que determinan la sujeción pasiva de las sucesiones ilíquidas entre la fecha de la muerte del causante y aquella en la que quede ejecutoriada la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública.

Referenció las pruebas obrantes en el expediente, de las cuales se destaca que, en la actualización del RUT del 8 de agosto de 2014, se registra que la contribuyente falleció el 16 de enero de 2014 y que los herederos administradores serían los señores Iván, Jesús y Alex Edmundo Chirino Pérez, sin que se hubiere modificado la dirección de notificación informada antes de la muerte de la causante.

Que, el 27 de agosto de 2014 se presentó la declaración de renta de 2013 de la contribuyente, por parte de Iván Chirino Pérez. El 12 de agosto de 2015, la DIAN practicó visita en la dirección informada en el RUT, solicitando información, la cual no fue aportada en esa diligencia, ni en oportunidades posteriores. El requerimiento especial se profirió a nombre de la causante como investigada responsable del

⁴ Samai, índice 2. PDF: “ED_SENTENCIA_03SENTENCIA NroActua 2”.



impuesto, siendo notificado en la dirección registrada en el RUT. Acto que además, se comunicó a los herederos, como responsables solidarios, quienes presentaron respuesta al requerimiento especial. Y, que la liquidación oficial se notificó al apoderado de los herederos.

Aclaró que las normas de notificación del procedimiento administrativo no son aplicables en estos eventos, al existir una regulación especial de carácter tributario.

A partir del artículo 7 del Estatuto Tributario, manifestó que en este caso, el sujeto pasivo del impuesto es la sucesión ilíquida y no los herederos directamente, por lo cual no es procedente que los actos se profieran en contra de éstos, sino de la causante pues su patrimonio responde por el tributo.

Adujo que la declaración de renta se presentó a nombre de la contribuyente, pese a que había fallecido, en tanto la muerte no es óbice para que el patrimonio del causante responda ante la autoridad tributaria por sus obligaciones. Agregó que, los herederos de la sucesión ilíquida solo tienen poderes de representación, conforme lo señalan los artículos 571 y 572 del Estatuto Tributario.

Señaló que la notificación del requerimiento especial se realizó en la dirección informada en el RUT. Consideró que el artículo 703 del Estatuto Tributario habilita enviar el acto preparatorio al declarante, y que de acuerdo con la actualización del RUT, la dirección de notificación de la sucesión ilíquida continuaba siendo la que tenía registrada la causante, en donde, además, vivía uno de los herederos. Explicó que el acto también se les comunicó a éstos.

Concluyó que el requerimiento se notificó en debida forma y los herederos tuvieron conocimiento del mismo para preparar su defensa e incluso sabían de la investigación desde el 12 de agosto de 2015, sin que hubieren aportado pruebas para desvirtuar las glosas.

Descartó la firmeza de la declaración toda vez que esta acaecía el 27 de agosto de 2016 y el requerimiento se notificó, oportunamente, el 8 de agosto de 2016, y por tanto, los herederos conocían del acto desde esa fecha.

Desestimó la violación al espíritu de justicia al constatar que la demandante no allegó pruebas en sede administrativa ni judicial que soportaran el patrimonio y las deducciones registradas en la declaración, sin que sea dable aceptar que los herederos no tenían acceso a la información pues ellos mismos la elaboraron y presentaron, contando con siete meses para poner en orden la contabilidad de la causante.

Condenó en costas a la demandante como parte vencida en el proceso.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente⁵:

Reiteró los hechos de la actuación administrativa, e insistió en que el requerimiento especial y la liquidación oficial se profirieron en nombre de la causante y no de la

⁵ Samai, índice 20. PDF
"RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_MEMORIALA_APELACIONDESENTENC(.pdf)
NroActua 20"



sucesión ilíquida, lo cual es erróneo dado que la persona fallecida no puede tener obligaciones. Se refirió nuevamente a las normas de notificación del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo e hizo hincapié en la obligación de remitir el requerimiento especial a los herederos con facultades de administración y no al contribuyente fallecido, quien ya no es sujeto de derechos. Cuestionó que antes de la realización de la visita y de la notificación de los actos, la Administración conocía del fallecimiento de la contribuyente.

Recalcó que la declaración se encontraba en firme para la fecha de notificación del requerimiento especial a los herederos el 1 de septiembre de 2016. Manifestó que la liquidación oficial nunca se notificó a los herederos. Se refirió a la capacidad jurídica de las personas y al rol del heredero como representante de los derechos y obligaciones transmitidos vía sucesión, para insistir en que iniciar un proceso contra una persona fallecida implica la nulidad de todo lo actuado.

Argumentó que la notificación a la causante también vulnera el artículo 7 del Estatuto Tributario que dispone que las sucesiones ilíquidas están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios. Recalcó la violación al debido proceso a partir de la indebida notificación de los actos administrativos.

Insistió en que la DIAN vulnera el principio de justicia previsto en el artículo 683 ibidem, cuando niega los costos, deducciones y deudas. Que en este caso, la Administración exige a los herederos la información y presentación de documentos de la causante, que éstos desconocían, y por eso, solo pudieron remitirse a lo registrado en las declaraciones anteriores.

Reprochó que la DIAN desconociera el pasivo dado que uno de los herederos dio respuesta satisfactoria a los cuestionamientos a partir de lo que él pudo averiguar, teniendo en cuenta que su madre administraba los negocios con independencia. Mencionó que el soporte del pasivo es la venta del bien inmueble en 2013, de la cual se había recibido un anticipo. Sostuvo que la declaración del año gravable 2013 se hizo con base en lo declarado en el 2012 pues no se tuvo más información sobre el estado financiero de la causante y que la firma del heredero obedece a su obligación legal.

Consideró que no es procedente que la DIAN y el Tribunal sostengan que el actor no presentó pruebas, en tanto en la demanda solicitó que se oficiara a la Administración para que allegara el expediente de la causante, debido a que allí figuran los documentos presentados por los herederos. Cuestionó que la demandada tratara a Iván Chirino como administrador de los bienes, sin mediar poder de los demás herederos, y por tanto son nulos los actos demandados.

Se refirió nuevamente al debido proceso y a las funciones de la notificación, la cual debe efectuarse conforme con el procedimiento legal.

Solicitó oficiar a la DIAN para que se remitiera copia de todo el expediente administrativo.

Oposición a la apelación

La demandada guardó silencio.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, presentada en nombre de la señora Carmen Ruth Pérez Gómez.

1. Cuestión preliminar

Según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, respecto de los reparos concretos formulados por el apelante. Esto es concordante con el artículo 328 *ibidem*, conforme con el cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

Lo anterior, en la medida en que los argumentos con los que se pretende debatir la presunción de legalidad de la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de violación de la demanda (en el caso del demandante), con lo expuesto en la oposición a la demanda (en el caso del demandando) y, con lo razonado por el juez de primera instancia⁶. En esa medida, está prohibido que el apelante exponga en el recurso de apelación hechos y argumentos nuevos.

Un entendimiento contrario, vulneraría el derecho de contradicción de las partes, el principio de congruencia y la lealtad procesal y, en todo caso, implicaría que el recurso de apelación pueda fundamentarse en hechos o argumentos que no pudo tener en cuenta el juez de primera instancia por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna. Por esa razón, esta Sección ha señalado que *“Invalidar una providencia con base en hechos y/o argumentos completamente ajenos al debate procesal suscitado, que dio lugar la decisión judicial impugnada, escapa a la lógica procesal del recurso de apelación”*⁷.

A partir de lo expuesto, la Sala evidencia que en la demanda el actor únicamente cuestionó que: *i)* el requerimiento especial y la liquidación oficial fueron proferidos y notificados respecto de la contribuyente fallecida y no de los herederos, y *ii)* el rechazo *“de costos, deducciones y deudas vulnera el principio de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario”*.

Mientras que en el recurso de apelación, además de los señalados cargos, se cuestionó: *i)* la improcedencia del pasivo, en cuanto la Administración requirió información de la causante que desconocían los herederos, por lo que éstos debieron remitirse a lo registrado en declaraciones anteriores, y *ii)* la nulidad de los actos, porque la DIAN consideró al heredero Iván Chirino Pérez como administrador de los bienes, sin mediar poder de los demás herederos.

De manera que, los argumentos que propone el recurrente, en sede de apelación, frente a las modificaciones de pasivo por la falta de aportación de información por parte de los herederos, y en cuanto a la condición de administrador de bienes de uno de éstos, no son pasibles de estudio en esta instancia, debido a que no fueron planteados en la demanda.

En efecto, aclara la Sala que, en primera instancia, el actor discutió el rechazo de *“costos, deducciones y deudas”* aludiendo solo a la violación del principio de justicia del

⁶ Ver sentencia del 9 de mayo de 2024, exp. 28297, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁷ Sentencia del 9 de mayo de 2013, exp. 18847, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 28 de abril de 2022, exp. 25687. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



artículo 683 del Estatuto Tributario, sin controvertir el fondo de la glosa. Advirtiéndose, además que, de los mencionados rubros, en los actos demandados solo se desconocieron los pasivos, en tanto los costos y deducciones declarados no fueron objeto de modificación.

De otra parte, se encuentra que en el recurso de apelación se solicitó como prueba los antecedentes administrativos. Al respecto, la Sala pone de presente que en esa oportunidad legal solo procede el decreto de pruebas de segunda instancia en los términos del artículo 212 del CPACA, causales que no se configuran en este caso, en tanto la mencionada prueba ya fue aportada por la DIAN con la contestación de la demanda, siendo el sustento probatorio de la sentencia de primera instancia. Por tanto, no procede la solicitud de prueba del apelante.

Así las cosas, la Sala encuentra que en esta instancia, el problema jurídico se limita a determinar si: *i)* el requerimiento especial y la liquidación oficial se expidieron y notificaron en debida forma, y *ii)* el desconocimiento de pasivos vulnera el principio de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario.

2. Expedición y notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

El demandante, ahora apelante, aduce que el requerimiento especial y la liquidación oficial se profirieron a nombre de la causante y no de la sucesión ilíquida, lo cual, a su juicio, es erróneo dado que la persona fallecida no puede tener obligaciones, configurándose así una violación al debido proceso y la nulidad de todo lo actuado.

Cuestionó que la DIAN practicara la visita y expidiera los actos demandados, después de haberse actualizado el RUT informando el fallecimiento de la contribuyente.

También afirmó que el requerimiento especial fue notificado a los herederos el 1 de septiembre de 2016, cuando la declaración estaba en firme. Y que la liquidación oficial nunca les fue notificada. Que, esto constituye una vulneración a las normas de notificación contenidas en el CPACA y también impidió que los herederos en el tiempo estipulado en la ley realizaran las investigaciones del caso para responder dichos actos, pues no conocían los negocios de su madre.

A este respecto, es importante señalar que la sucesión ilíquida es una ficción legal establecida para regular el patrimonio del causante mientras este es transmitido a sus herederos. En materia fiscal, los artículos 7 y 9 del Estatuto Tributario establecen la sujeción pasiva de las *sucesiones ilíquidas* al impuesto sobre la renta y complementario, las cuales tendrán dicha calidad entre la fecha de muerte del causante y aquella en la que se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública. En concordancia, el artículo 572 *ibidem* establece que la representación de esta figura en el cumplimiento de deberes formales, recae sobre *“Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente”*.

De manera que, la sucesión ilíquida se encuentra conformada por los bienes y obligaciones de una persona fallecida que no han sido distribuidos a sus herederos, y la misma se encuentra representada por el albacea o los herederos con administración de bienes.



Ahora bien, en cuanto a las alegadas irregularidades en la expedición y notificación de los actos a la sucesión ilíquida, debe tenerse en cuenta que la Sala⁸ ha precisado que no todo defecto procesal conlleva a la nulidad de la actuación administrativa, sino únicamente los de índole sustancial, así:

“No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

(...) dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión –regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez– y procedimientos propiamente administrativos –caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales–, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado, y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso⁹”.

De manera que, en este caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si son nulos o no los actos demandados.

A fin de verificar las irregularidades alegadas, la Sala encuentra que en el expediente obran las siguientes pruebas:

- Registro Civil de Defunción de la señora Carmen Pérez Gómez en donde consta el fallecimiento el 16 de enero de 2014.¹⁰
- Registro Único Tributario de la señora Carmen Pérez Gómez expedido el 7 de abril de 2005, en donde consta como dirección de notificación la CR 3 # 4- 86 P2 BRR BOCAGRANDE en Cartagena, Bolívar.¹¹
- Actualización del Registro Único Tributario de la señora Carmen Pérez Gómez del 8 de agosto de 2014, en donde se informa como tipo de contribuyente: “Persona natural o sucesión ilíquida”, y como dirección de notificación: CR 3 4 86 P 2 BRR BOCAGRANDE en Cartagena, Bolívar. Adicionalmente, se registraron como herederos administradores de bienes desde el 8 de junio de 2014 a los señores Iván David Chirino Pérez, Alex Edmundo Chirino Pérez, y Jesús Chirino Pérez.¹² Esta información se mantiene en el RUT del 1 de abril de 2015¹³.
- La declaración del impuesto sobre la renta de Carmen Pérez Gómez del año gravable 2013, fue presentada por el heredero Iván Chirino el 27 de agosto de 2014¹⁴ (último día del plazo para declarar, según el artículo 14 del Decreto 2972 de 2013). De manera que, el término de firmeza vencía el 27 de agosto de 2016.
- Acta de la visita del 12 de agosto de 2015, practicada en la dirección registrada en el RUT CR 3 4 86 P 2 BRR BOCAGRANDE en Cartagena, Bolívar, en la cual se solicitó radicar los documentos solicitados ante la DIAN, y se dejó constancia que en la misma no se aportaron pruebas.¹⁵
- Respuesta al acta de visita de verificación suscrita por Iván Chirino Pérez como hijo de la causante, en donde manifiesta la imposibilidad de suministrar la información solicitada, ante el desconocimiento de los negocios de la causante.¹⁶

⁸ Sentencia del 6 de mayo de 2021, exp.24308, C.P. Milton Chaves García, que reitera la sentencia del 16 de octubre de 2014, exp. 19611, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Sentencia del 16 de octubre de 2014, exp. 19611, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ Samai, índice 2, PDF: “ED_CUADERNOP_01CUADERNO1 Nro Actua2” Fl. 73.

¹¹ Ibidem. Fls. 161.

¹² Ibidem. Fls. 189 a 191.

¹³ Ibidem. Fls. 192 a 194.

¹⁴ Ibidem. Fls. 178

¹⁵ Ibidem. Fls. 227 a 229.

¹⁶ Ibidem. Fl. 230.

- Acta de comparecencia del 31 de mayo de 2016 de Iván Chirino Pérez ante la DIAN en donde anuncia que remitirá la información solicitada por la Administración en el término de quince días.¹⁷
- Memorial de respuesta de Iván Chirino Pérez en donde brinda explicaciones frente a la declaración de renta de la señora Gómez, sin aportar pruebas.¹⁸
- El 01 de agosto de 2016, la DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 062382016000019 contra la señora Carmen Ruth Pérez Gómez e identificó como clase de contribuyente “*Persona Natural*”¹⁹. En el acto se dejó constancia del fallecimiento de la contribuyente y de la representación de los herederos administradores de bienes: Iván David Chirino Pérez, Alex Edmundo Chirino Pérez, y Jesús Chirino Pérez. Así mismo se relacionan las pesquisas efectuadas y que no se aportaron pruebas.

Según consta, en el certificado de entrega de la empresa de mensajería, el requerimiento especial fue notificado por correo el 8 de agosto de 2016, a la dirección CR 3 # 4-86 P2 BRR BOCAGRANDE de Cartagena, Bolívar, con destino a Carmen Ruth Pérez Gómez.²⁰ El acto se comunicó a los herederos administradores de bienes Iván David Chirino Pérez, Jesús Chirino Pérez y Alex Edmundo Chirino Pérez el 30 de agosto de 2016.²¹

- Los herederos dieron respuesta al requerimiento especial el 9 de noviembre de 2016, a través de apoderado especial. En dicho documento se informó como dirección de notificaciones: Barrio Centro, La Matuna, Avenida Venezuela, Edificio San José, Oficina 302 de la ciudad de Cartagena.²²

El 28 de abril de 2017, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 062412017000008 en nombre de Carmen Ruth Pérez Gómez, determinando el tributo con las mismas glosas propuestas en el requerimiento especial.²³ Dicho acto se notificó el 3 de mayo de 2017 a la dirección informada por el apoderado, según consta en la certificación de correo²⁴ e igualmente se comunicó a los herederos el 17 de mayo de 2017.²⁵

- Contra ese acto, los herederos interpusieron recurso de reconsideración el 27 de junio de 2017²⁶, el cual fue decidido por la Resolución Nro. 009832 del 13 de diciembre de 2017, que confirmó el acto liquidatorio²⁷.

De acuerdo con las pruebas reseñadas, se encuentra que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión fueron proferidos a nombre de Carmen Ruth Pérez Gómez, siendo notificados, *el primero*, en la dirección registrada en el RUT con destino a la contribuyente, y *el segundo*, en la dirección procesal informada por los herederos en la respuesta al requerimiento.

Para la Sala, si bien estos actos debieron proferirse en nombre de la sucesión ilíquida, pues antes de la expedición de los mismos (2016 y 2017) había ocurrido el fallecimiento de la contribuyente y ese hecho había sido registrado en el RUT (2014), en este caso dicha irregularidad no tiene el alcance de generar un vicio de procedimiento, en tanto en el contenido de las actuaciones se observó sobre esa circunstancia así como de la representación de los herederos administradores. De ahí que de los actos se puede establecer que estaban dirigidos a la sucesión ilíquida de la contribuyente representada por los herederos.

¹⁷ Ibidem. Fl. 234.

¹⁸ Ibidem. Fl. 235.

¹⁹ Samai, índice 2, PDF: “ED_CUADERNOP_02CUADERNO2 Nro Actua2”. Fls 22 a 31.

²⁰ Ibidem. Fl. 32.

²¹ Ibidem. Fls. 36 a 41.

²² Ibidem. Fls. 45 a 49.

²³ Ibidem. Fls. 70 a 92.

²⁴ Ibidem. Fl. 93.

²⁵ Ibidem. Fls. 102 a 107.

²⁶ Ibidem. Fls. 109 a 115.

²⁷ Ibidem. Fls. 130 a 150.



En lo que tiene que ver con las irregularidades en la notificación, esta Sección²⁸ ha precisado que estas derivan en la inoponibilidad del acto, mas no afectan su validez dado que el procedimiento de comunicación es posterior al de decisión.

En materia fiscal, el artículo 565 del Estatuto Tributario regula un régimen de notificaciones especial y preferente para las actuaciones de la Administración de Impuestos, el cual es aplicable para los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas. De allí que, contrario a lo que invoca el apelante, las normas de notificación del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no son aplicables en este caso, en el cual se examinan actos proferidos por la Administración Tributaria Nacional.

La norma citada prevé como modalidades de notificación: la electrónica, personal, por correo y, excepcionalmente, por edicto. En particular, el párrafo primero de la disposición establece que, cuando se trate de la notificación por correo, el acto debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Lo anterior, se explica en la medida en que: *“es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o deba notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.”*²⁹ En estos últimos casos, es importante advertir que la notificación debe dirigirse a la dirección procesal señalada expresamente o a la del RUT del apoderado.

A partir de esto, la Sala evidencia que, contrario a lo que afirma el apelante, el procedimiento de notificación del requerimiento especial se surtió en debida forma, debido a que se siguieron los parámetros del artículo 565 del Estatuto Tributario, esto es, el envío de la comunicación por correo a la dirección informada en el RUT. Nótese que, en la actualización del registro con ocasión de la sucesión ilíquida, los herederos administradores de bienes no modificaron la dirección física de la causante, con lo cual el acto preparatorio se remitió a esta, conforme lo acredita la certificación de la empresa de mensajería.

En lo que respecta a la liquidación oficial de revisión, la misma se notificó a la dirección procesal informada por el apoderado especial de los herederos, en aplicación del artículo 564 del Estatuto Tributario que le otorga prevalencia a esta frente a la registrada en el RUT. En consecuencia, resulta extraño que el apelante afirme que los herederos no fueron notificados del acto, cuando la Administración siguió el procedimiento legal al remitir copia de este a la dirección procesal informada en el memorial de respuesta al acto preparatorio.

Así, tenemos que aunque el requerimiento especial, su notificación, y la liquidación oficial fueron expedidos en nombre de la contribuyente, esta circunstancia no impidió a los herederos identificar que estas actuaciones estaban dirigidas a la sucesión ilíquida, en tanto se profirieron con destino a su madre fallecida y no de un tercero. Además, como se expuso, los actos se pronunciaron sobre fallecimiento de la contribuyente y la representación de los herederos, y se notificaron a las direcciones correctas.

²⁸ Sentencia del 25 de mayo de 2023, exp. 25332, C.P. Milton Chaves García.

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2024, Exp. 27864. C.P. Milton Chaves García.



Todo lo cual, se corrobora en el hecho de que los herederos dieron respuesta al requerimiento especial y presentaron el recurso de reconsideración dentro del término legal, exponiendo sus inconformidades contra dichas actuaciones administrativas.

De manera que, los derechos de defensa y debido proceso se garantizaron plenamente, por lo que los herederos en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, tuvieron la oportunidad de recopilar y presentar pruebas en el término concedido en la ley, y por ende, no pueden excusarse en la independencia de los negocios de la causante.

En consecuencia, no existen vicios de tipo sustancial que afecten la validez de los actos, ni mucho menos, su procedimiento de notificación que se surtió en sujeción a las normas vigentes, con lo cual los reparos al efecto no prosperan.

Como resultado de lo anterior, dado que la notificación del requerimiento especial se efectuó debidamente el 8 de agosto de 2016 y el término de firmeza de la declaración acaecía el 27 de agosto de 2016, teniendo en cuenta que se presentó oportunamente el 27 de agosto de 2014 y que para la época de los hechos los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario disponían que la declaración queda en firme “si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial”, el acto se notificó oportunamente, descartándose así la firmeza de la declaración.

En lo que toca al hecho de que se practicara la visita a la dirección de la causante, después de haberse informado su fallecimiento, la Sala aclara en que la Administración procedió de tal forma en consideración de que el RUT no sufrió actualizaciones en las direcciones de notificación, con lo cual las pesquisas adelantadas por el proceso de fiscalización del impuesto de renta de 2013 se adelantaron en dicha nomenclatura.

En consecuencia, no prospera este aspecto de la apelación.

3. Violación del principio de justicia

El demandante afirma que el rechazo de los pasivos vulnera el principio de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario, el cual señala:

“Artículo 683. Espíritu de justicia. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

Al respecto, la Sala advierte que el actor no presentó un argumento en específico que sustentara la supuesta vulneración. No obstante, se observa que los actos demandados fundamentan el desconocimiento de pasivos en que los herederos no entregaron las pruebas solicitadas para soportar ese concepto. Inactividad probatoria que se advierte también en sede judicial, pues la parte demandante no discutió de fondo esta glosa ni aportó pruebas que respalden las deudas declaradas. De ahí que no sea procedente alegar la violación al principio de justicia, cuando en este caso el desconocimiento de los pasivos se determinó por la falta de soporte de los valores declarados.

Por lo expuesto, no procede este aspecto de la apelación.



4. Decisión

Pese a que no prosperan los argumentos del recurrente y que no se presentan reparos concretos frente a las sanciones impuestas, esto es, la de inexactitud y por no informar, la Sala advierte que esta última fue modificada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, que estableció una tarifa más favorable del 1 % cuando no se remite la información, con un límite global de 7.500 UVT.

En ese sentido, en aplicación del artículo 29 de la Constitución Política y del párrafo 5.º del artículo 640 del Estatuto Tributario que estableció que “*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”, se procede a reliquidarla como sigue:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información omitida no discutida	\$5.545.931.000
Art. 651 ET (vigente)	
Sanción 5 % (limitada a 15.000 UVT)	\$277.297.000
Art. 651 ET (Ley 2277/2022)	
Sanción 1% (limitada a 7.500 UVT)	\$ 55.459.000

En consecuencia, el total saldo a pagar se determina a continuación:

LIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO			
Concepto	Liquidación privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto	\$10.375.000	\$430.751.000	\$430.751.000
Sanciones	\$0	\$891.497.000	\$669.659.000
Total saldo a pagar	\$10.375.000	\$1.322.248.000	\$1.100.410.000

Así las cosas, de conformidad con lo expuesto, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, para ajustar la sanción por no informar impuesta. Se advierte que la sanción por inexactitud se liquidó en los actos impugnados en la suma de \$614.200.000, conforme con las modificaciones de la Ley 1819 de 2016 y no es objeto de ajuste en esta sede. En sentido semejante, se mantiene la condena en costas impuestas en primera instancia sobre la actora, en la medida que no fue objeto de apelación.

Conforme a lo previsto en el artículo 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. **Revocar** la sentencia de primera instancia, proferida el 30 de marzo de 2022, por el Tribunal Administrativo de Bolívar. En su lugar:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 0624120170000008 y de la Resolución nro. 009832 de 13 de diciembre de 2017, proferidas por la DIAN.



Segundo: Téngase como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2014 del contribuyente la efectuada en la presente providencia.

2. No condenar en costas en ninguna de las instancias.

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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente

Ausente en comisión
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>