



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN "A"**

Bogotá D. C., veinticuatro (24) de julio de dos mil veintiséis (2026)

MAGISTRADA PONENTE: DRA. GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

EXPEDIENTE No. 25307-33-33-002-2023-00020-01
DEMANDANTE: JURY MARCELA GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ
DEMANDADO: UAE – DIAN
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
ASUNTO: COBRO COACTIVO

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de septiembre de 2025, proferida por el Juzgado Segundo (2°) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Girardot, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

La señora JURY MARCELA GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, a través de apoderado judicial, presentó demanda en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho en contra de la UAE – DIAN, tendiente a obtener las siguientes,

PRETENSIONES

*“1. **PRIMERO.** Declarar la Nulidad total de la Resolución No.202203110280 del 26 de Septiembre de 2022. Por la cual se resuelve recurso de reposición dentro del expediente administrativo No.202000220 que decide no reponer la resolución que propone excepciones al mandamiento de pago, en contra del contribuyente Oscar Alirio Gutiérrez Torres, identificado con C.C. 11.388.248 y solidariamente a Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, identificada con C.C.1.069.740.460 de Fusagasugá.*

*2. **SEGUNDO.** Declarar la Nulidad total de la Resolución No.202203120198 del 22 de Julio de 2022. Por la cual se resuelven unas excepciones a un mandamiento de pago dentro del expediente administrativo No.202000220 de investigación tributaria en contra del contribuyente Oscar Alirio Gutiérrez Torres, identificado con C.C. 11.388.248 y solidariamente a Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, identificada con C.C.1.069.740.460 de Fusagasugá.*

*3. **TERCERO.** Declarar la Nulidad total de la Resolución No.20223040012 del 10 de Junio de 2022¹. Por la cual se libra mandamiento de pago dentro del*

¹ Por auto del 12 de abril de 2024 el A quo adoptó como medida de saneamiento que al ser el acto de trámite no era susceptible de control judicial. (índice 14 SAMAI Juzgado).

expediente administrativo No.202000220 de investigación tributaria en contra del contribuyente Oscar Alirio Gutiérrez Torres, identificado con C.C. 11.388.248 y solidariamente a Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, identificada con C.C.1.069.740.460 de Fusagasugá.

*4. **CUARTO:** Declarar la Nulidad total de la Resolución No.2021008030000035 del 04 de Junio de 2021². Por la cual se realiza un pliego de cargos dentro del expediente administrativo No.202000220 de investigación tributaria en contra del contribuyente Oscar Alirio Gutiérrez Torres, identificado con C.C. 11.388.248 y solidariamente a Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, identificada con C.C.1.069.740.460 de Fusagasugá.*

*5. **QUINTO.** Sírvase señor Juez, ordenar el restablecimiento del derecho de mi representada, ordenando a la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN. - hacer la notificación desde el comienzo de la actuación administrativa para que pueda aportar la información y soportes respectivos que en derecho corresponde.*

PRETENSION SUBSIDIARIA

*6. **SEXTO.** Como consecuencia de lo anterior se declare que sobre la actuación administrativa iniciada por la demandada LA NACIÓN – UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL (UAE) dirección de impuestos y aduanas nacionales - DIAN. existe prescripción en los términos del artículo 817 del Estatuto tributario.”*

HECHOS

Los hechos que dieron origen a la controversia e interesan al proceso son:

Informa que en octubre de 2020 la Administración Tributaria dio inicio a investigación tributaria en contra del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) por la presunta presentación extemporánea de la información exógena del año 2017; procedimiento en el cual indica fue proferido Pliego de Cargos el 4 de junio de 2021, donde se requirió cancelar una sanción equivalente a \$113.181.000 pesos, y de igual manera, se otorgó un plazo de un mes para dar “*respuesta*” a los descargos por haber omitido el reporte de información exógena 2017.

Señala que el 28 de mayo de 2021, el señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres falleció, advirtiéndole que entre el momento que se inició la acción administrativa de cobro, y el momento en que se notificó el pliego de cargos al contribuyente; acaeció la muerte de este último, destacando que los hijos del causante no tenían conocimiento de la existencia del proceso iniciado por la DIAN.

Manifiesta que el 6 de julio de 2021 la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, en calidad de hija del causante, envió una comunicación a la entidad demandada, informándoles sobre la muerte de su padre, e igualmente manifestó el desconocimiento total de expedientes, multas o sanciones por parte de la DIAN, por tanto solicitaba que se archivara cualquier causa en su contra, además, se informó

² Por auto del 12 de abril de 2024 el A quo adoptó como medida de saneamiento que, al ser el acto de trámite, por ser aquellos que impulsan el trámite no era susceptible de control judicial. (índice 14 SAMAI Juzgado).

que al verificar la información contable del causante, se encontraron formularios de reporte de información requerida por la DIAN.

Expresa que el pliego de cargos, como acto de trámite sujeto al término de dos años para su notificación conforme al artículo 638 del ET, había sido notificado extemporáneamente respecto de los periodos 2017 a 2021, razón por la cual procedía el archivo de la actuación.

Sostiene que el 10 de junio de 2022 la DIAN expidió la Resolución 20223040012, librando mandamiento de pago dentro del expediente No. 202000220 contra el contribuyente Óscar Alirio Gutiérrez Torres y, de manera sorpresiva y unilateral, vinculó solidariamente a la demandante.

Refiere que, en el mandamiento, la entidad no solo exigió el pago de la sanción por presunta omisión de información exógena del año 2017, sino que además acumuló cobros por impuesto a la riqueza de los años 2015 a 2018, obligaciones que no habían sido objeto de requerimiento, auto de apertura, ni pliego de cargos dentro del proceso sancionatorio.

Alega que ni los requerimientos, ni el auto de apertura del expediente al contribuyente y menos aún el pliego de cargos contempló la supuesta existencia de obligaciones diferentes a la omisión de información exógena año 2017, situación que sorprende se incorpore, sin auto o notificación alguna, en el mandamiento de pago.

Advierte que en la DIAN no existe un auto de acumulación de expediente para el cobro de supuestas obligaciones en un solo documento, previamente notificado para que el contribuyente (en este caso la heredera) ejerciera su derecho de defensa.

Considera que el documento base de la acción (título ejecutivo – mandamiento de pago) no concurren los requisitos como son claro, expreso y exigible, pues los conceptos que están incluidos en el mandamiento de pago no tiene fecha de exigibilidad, haciendo que el título carezca de validez, además, que no hay claridad de las supuestas obligaciones, pues en el mandamiento de pago de fecha 4 de Junio de 2021, se avisa una sanción por información exógena, pero incluye otros conceptos como son impuestos e intereses a la riqueza.

Expone que, para la fecha de realización y notificación del pliego de cargos, el contribuyente había fallecido, y los herederos ante el reciente hecho no pudieron actualizar el RUT, e inscribir la sucesión ilíquida, por tanto, existe una indebida notificación de dicho trámite, con la consecuente vulneración del derecho de defensa del contribuyente y a sus herederos.

Describe que frente al cobro de las obligaciones se presentó el fenómeno de prescripción, pues desde el 2017 y hasta la fecha trascurrieron 6 años sin que la administración ejecutara el cobro.

Relata que la DIAN notificó el mandamiento de pago atribuyendo erróneamente a la heredera la calidad de deudora solidaria, pues se desconoció que para *“los deudores solidarios la responsabilidad nace en forma coetánea con la del deudor principal (en este caso con el causante), mientras que para el subsidiario la responsabilidad solo se hace presente cuando ha intentado el cobro al deudor principal, este no lo haya satisfecho integralmente y no exista procesalmente forma de obtenerlo.”*

Indica que mediante las resoluciones del 22 de julio de 2022 y 26 de septiembre de 2022, la entidad rechazó las excepciones y confirmó continuar con el cobro dentro del expediente No. 202000220.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

De la demanda se pueden extraer como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 826 del ET.

Como sustento de sus pretensiones, expuso los siguientes argumentos:

Manifiesta que se presentaron irregularidades en la notificación de los actos administrativos. La DIAN abrió la actuación en 2020 notificando personalmente el auto de apertura al contribuyente, pero el pliego de cargos fue notificado en 2021 cuando este ya había fallecido, afectando la validez del trámite.

Precisa que, aunque inicialmente el proceso guardaba coherencia al centrarse en la supuesta omisión de información exógena del año 2017, a partir de junio de 2021 la actuación se distorsionó completamente, la DIAN incorporó en el mandamiento de pago multas por impuesto a la riqueza de 2015 a 2018, sin auto previo, sin acumulación formal y sin notificación al contribuyente o a la heredera.

Afirma que la entidad acumuló cobros de manera unilateral y arbitraria, asignó a la heredera la calidad de deudora solidaria sin sustento y rechazó todas sus solicitudes, pese a que estas buscaban corregir el objeto del proceso y declarar prescripciones.

Alega que se presenta falta de unidad de materia en la investigación tributaria, toda vez que, la investigación tributaria en el auto de apertura y en el pliego de cargos fue por sanción por la omisión de información exógena del contribuyente, pero luego se notificó un mandamiento de pago, donde se incorporó aspectos de los cuales

jamás se le entregó posibilidad de defensa al contribuyente, por tanto la actuación está viciada por con falsa motivación de los actos, y desconocimiento de los derechos de audiencia y defensa.

Expresa que el mandamiento de pago del 10 de junio de 2022 fue notificado cuando el contribuyente ya había fallecido (28 de mayo de 2021), lo que hace nula la actuación por indebida notificación. A pesar de ello, la DIAN continuó con el cobro coactivo y vinculó ilegalmente a la heredera, quien nunca hizo parte del expediente y, por tanto, no fue notificada conforme a las modalidades previstas en el ET.

Agrega que la administración tampoco podía atribuirle la calidad de deudora solidaria sin permitirle ejercer defensa, máxime cuando su inscripción en el RUT del causante ocurrió después del pliego de cargos. Además, el uso del correo electrónico como notificación personal no suple la exigencia legal para vincular terceros responsables, por lo que la actuación vulnera el debido proceso y las reglas de notificación aplicables.

Reitera que la Administración Tributaria abrió una investigación por unos hechos y libró mandamiento por otros, que no fueron objeto de debate, además, se desconoció que desde el momento del nacimiento de la supuesta obligación y hasta el momento de la apertura del expediente trascurrieron más de 2 años.

Resume que la violación alegada se fundamentó en la indebida notificación de los actos administrativos dentro del proceso de cobro coactivo, lo que vulneró el derecho de defensa y contradicción de la demandante, pues la DIAN la vinculó como deudora solidaria mediante un mandamiento de pago del cual nunca fue notificada correctamente y sobre obligaciones cuya existencia desconocía. (archivo 1, índice 3 SAMAI Juzgado).

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opone a las pretensiones de la demanda manifestando que el problema jurídico se debe centrar en analizar la ocurrencia o no de la prescripción en la expedición de los actos administrativos; si se configuró o no una indebida acumulación de procesos en el mandamiento de pago; y si existe una vulneración al debido proceso por indebida notificación de los actos administrativos demandados.

En cuanto a la prescripción del término para proferir los actos demandados expone que el mandamiento de pago aduce a dos tipos de obligaciones: (i) impuesto a la riqueza de 2015 a 2018 y (ii) sanción por extemporaneidad en el reporte de información exógena del año 2017. Sostiene que la sanción del artículo 651 ET fue impuesta dentro del término legal, pues el pliego de cargos del 4 de junio de 2021

se notificó antes del vencimiento del plazo de dos años, contado desde la presentación de la declaración de renta de 2018. Además, pone de presente que, respecto al impuesto a la riqueza y la sanción por enviar información, que el mandamiento de pago del 10 de junio de 2022 se expidió dentro del término de cinco años previsto en el artículo 817 ET.

Refiere que es procedente la acumulación de títulos ejecutivos en un solo mandamiento de pago, con fundamento en los artículos 826 y 828 ET, al tratarse de obligaciones del mismo contribuyente.

Frente a la indebida notificación, sostiene que solo conoció el fallecimiento del contribuyente el 9 de septiembre de 2021, cuando se actualizó el RUT, por lo que no podía notificar actos previos a los herederos. Afirma que la demandante no puede alegar su propia falta de actualización del RUT y que, una vez identificada como heredera, fue válidamente vinculada como deudora solidaria conforme a los artículos 793 y 828-1 ET.

Añade que la demandante ejerció plenamente su derecho de defensa mediante excepciones y recurso de reposición, por lo que no se configura vulneración del debido proceso. (fls. 6-23 índice 7 SAMAI Juzgado).

3. SENTENCIA APELADA

El Juzgado Segundo (2°) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Girardot, mediante sentencia del 26 de septiembre de 2025, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas; como sustento de la decisión expuso los siguientes argumentos:

Como problema jurídico se planteó: **(i)** ¿adolecen los actos enjuiciados del vicio de desconocimiento del derecho de defensa, por indebida de notificación del mandamiento de pago y falta de unidad de materia en la investigación tributaria?; y **(ii)** ¿ha operado el fenómeno de la prescripción de la actuación de cobro?

Así, luego de hacer referencia a los hechos probados y a consideraciones relacionadas con el procedimiento de acción de cobro y la notificación del mandamiento de pago, la acumulación de obligaciones y el término de prescripción en el proceso de cobro coactivo, descendió al caso en concreto, manifestando que varios cargos de nulidad formulados en la demanda no se dirigen a los actos realmente demandables, esto es, las resoluciones que declararon no probadas las excepciones dentro del cobro coactivo, sino a otros actos no susceptibles de control judicial según el artículo 43 del CPACA (tal y como se expuso en providencia del 12 de abril de 2024 al adoptar medida de saneamiento).

Aclara que, pese a que el pliego de cargos del 4 de junio de 2021 fue expedido después del fallecimiento del contribuyente, la heredera respondió oportunamente el 19 de julio de 2021, lo que evidencia ejercicio efectivo del derecho de defensa.

Sostiene que el mandamiento de pago del 10 de junio de 2022 fue notificado correctamente a la heredera el 14 de junio de 2022 como deudora solidaria, conforme a los artículos 793 y 826 del Estatuto Tributario.

Respecto a la alegada falta de unidad de materia, expone que el artículo 826 ET autoriza la inclusión de varios títulos ejecutivos del mismo deudor en un solo mandamiento, siempre que estén en firme, como ocurre en este caso.

En cuanto a la prescripción de la acción de cobro, luego de hacer referencia a lo probado en el proceso, concluyó que la acción de cobro no estaba prescrita, toda vez, que, para la sanción del 6 de agosto de 2021, notificada el 9 de agosto de 2021, el término de cinco años del artículo 817 ET vencía en agosto de 2026; Respecto al impuesto a la riqueza de 2015 a 2018, los avisos de cobro de 2020, notificados el 22 de abril y 10 de junio de 2020, fijaban el plazo prescriptivo hasta abril y junio de 2025. Y en esa medida el mandamiento de pago, notificado el 14 de junio de 2022, se profirió dentro del término legal e interrumpió la prescripción conforme al artículo 818 ET.

Agrega que la jurisprudencia exige iniciar y culminar el cobro dentro del quinquenio, pero en este caso el inicio fue oportuno y no había prescripción consolidada al expedirse el mandamiento. Por ello, concluye que no se acreditó vulneración normativa ni del debido proceso. (índice 30 SAMAI Juzgado).

4. RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación solicitando se revoque la sentencia del 26 de septiembre de 2025 proferida por el Juzgado Segundo (2º) Administrativo del Circuito de Girardot, y en su lugar se accedan a las pretensiones de la demanda; como sustento del recurso presentó los siguientes argumentos:

Considera que el juez de primera instancia delimitó de manera incorrecta el litigio al reducirlo únicamente a la notificación del mandamiento de pago y la prescripción, omitiendo estudiar asuntos esenciales planteados desde la demanda, como la legalidad del pliego de cargos, la acumulación de obligaciones no notificadas y la estructura del título ejecutivo.

Expresa que se vulneró el debido proceso porque la DIAN conoció el fallecimiento del contribuyente desde el 19 de julio de 2021, pero continuó notificando actos al occiso y nunca reinició el procedimiento para permitir que la heredera participara en

las etapas preparatorias, privándola de defensa en los actos preparatorios y de la posibilidad de acogerse a los beneficios tributarios (descuentos del 50% o 75%, principio de favorabilidad).

Manifiesta que hubo vulneración del debido proceso y derecho de defensa, toda vez que la DIAN acumuló cobros no incluidos en el pliego de cargos (impuesto a la riqueza 2015–2018), además, que la demandante solo conoció esos cobros con el mandamiento de pago del 10 de junio de 2022.

Alega que las obligaciones del impuesto a la riqueza estaban prescritas al momento de expedirse el mandamiento de pago, pues los términos del artículo 817 ET habían vencido para las vigencias 2015 y 2016. La sentencia no analizó esta extinción de la acción de cobro.

Sostiene que el juzgado omitió estudiar temas esenciales: (i) la inclusión de obligaciones no previstas en el pliego de cargos; (ii) la acumulación indebida en el mandamiento de pago, como del impuesto a la riqueza 2015 a 2018; y (iii) vicios en las resoluciones demandadas por falta de notificación de los actos preparatorios al mandamiento de pago.

Sintetiza que la DIAN conocía el fallecimiento del contribuyente y la subsanación de la información exógena del año 2017, acumuló cobros no incluidos en el pliego de cargos, notificó actos a persona fallecida, omitió rehacer notificaciones a la heredera y negó beneficios sancionatorios obligatorios. (Índice 32 SAMAI Juzgado).

5. TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Mediante auto del 27 de marzo de 2026 se admitió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en los términos previstos en el artículo 247 del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021 (índice 4 SAMAI), con informe secretarial el proceso ingresó al despacho de la Magistrada Ponente el 17 de abril de 2026, para proferir sentencia de segunda instancia (índice 9 SAMAI).

6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO EN SEGUNDA INSTANCIA

El Ministerio Público no emitió concepto en esta oportunidad.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

COMPETENCIA

De conformidad con lo establecido en el artículo 153 del CPACA, este Tribunal es competente para conocer en segunda instancia del recurso de apelación interpuesto

por la parte demandante contra la sentencia proferida el 26 de septiembre de 2025, por el Juzgado Segundo (2°) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Girardot.

CUESTIÓN PREVIA

De forma preliminar, la Sala debe precisar que en varias oportunidades el Consejo de Estado³ ha sostenido que el legislador delimitó el debate que puede darse frente al cobro coactivo, al disponer de manera taxativa las excepciones que pueden presentarse contra el mandamiento de pago que sirve de fundamento a la ejecución.

Así, dentro del proceso de ejecución coactiva solo puede objetarse el cobro de la obligación a favor del fisco contenida en un título ejecutivo mediante las excepciones previstas en el artículo 831 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, el inciso 1° del artículo 829-1 *ibidem* delimita el objeto del proceso de cobro excluyendo los planteamientos relativos a la legalidad de los actos que constituyen la base del cobro.

Lo anterior, bajo el entendido de que la finalidad del proceso de cobro coactivo es la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor del fisco, y no la declaración o constitución de las mismas, ni mucho menos la revisión de aspectos propios de la etapa de determinación de la obligación o deuda tributaria.

Bajo este marco, la Sala advierte que los argumentos de apelación relacionados con la legalidad del pliego de cargos y con la aplicación de beneficios tributarios (descuentos del 50% o 75%, principio de favorabilidad) exceden el ámbito propio del proceso de cobro coactivo. Tales cuestionamientos debieron formularse en la etapa de determinación de la sanción tributaria, y no ahora, cuando la parte actora pretende modificar una situación jurídica consolidada mediante actos administrativos que adquirieron firmeza y que hoy integran el título ejecutivo.

En consecuencia, la legalidad del pliego de cargos y la procedencia de beneficios tributarios son argumentos que, en realidad, se dirigen a cuestionar la validez del título ejecutivo, lo cual resulta jurídicamente improcedente en esta sede, conforme a lo previsto en el artículo 829-1 del Estatuto Tributario. Por ello, la Sala debe delimitar el problema jurídico atendiendo exclusivamente las materias que sí pueden ser objeto de control en el proceso de cobro coactivo.

Aunado a lo anterior, se pone de presente que el argumento relacionado con la aplicación de beneficios tributarios (descuentos del 50% o 75%, principio de favorabilidad), es un argumento que fue propuesto únicamente con ocasión del recurso de apelación.

³ Sentencias del 8 de marzo de 2019, exp. 23392, M.P. Milton Chaves García; y del 4 de octubre de 2018, exp. 22450, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Al respecto, la Sala destaca que 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 contra la providencia apelada. Ello obedece a la naturaleza rogada del proceso contencioso administrativo y al principio de congruencia previsto en el artículo 320 del CGP, conforme al cual el juez de segunda instancia debe ceñir su estudio a la inconformidad planteada frente a la sentencia de primera instancia, sin que le sea permitido extender el ámbito del debate más allá de los límites fijados por las partes⁴.

En ese sentido, la apelación no puede convertirse en un escenario para introducir nuevos cargos o argumentos que no fueron planteados desde el inicio en la demanda, pues su inclusión en esta etapa procesal resulta extemporánea e incompatible con la estructura del proceso. Permitirlo implicaría desnaturalizar la función delimitadora del concepto de violación, desconocer la carga argumentativa que pesa sobre el demandante en la primera instancia y, además, quebrantar el derecho de contradicción de la parte demandada, quien no tuvo la oportunidad procesal de controvertir tales planteamientos en el momento oportuno. Sobre el particular el Consejo de Estado⁵ ha indicado:

“De acuerdo con el principio de congruencia externa de la sentencia, la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación, los cuales deben ser consonantes con lo planteado en la demanda y su contestación, para no vulnerar el derecho de defensa y contradicción de las partes. Así las cosas, se abstendrá de resolver el nuevo cargo propuesto por la actora en la apelación, relativo a la improcedencia de los intereses moratorios.”

En el caso concreto la Sala observa que el argumento relacionado con la aplicación de beneficios tributarios (descuentos del 50% o 75%, principio de favorabilidad) es una nueva alegación que no solo exceden el marco fijado en la demanda, sino que buscan reorientar el debate hacia materias que nunca fueron sometidas al conocimiento del juez de primera instancia ni objeto de pronunciamiento de la parte demandada.

La jurisprudencia del Consejo de Estado⁶ ha sido reiterativa en señalar que el juez Ad quem carece de competencia para pronunciarse sobre aspectos que no fueron objeto de debate en la demanda, pues ello vulneraría los principios de congruencia, lealtad procesal, doble instancia y la función delimitadora del concepto de violación. Analizar los nuevos argumentos implicaría desbordar el marco fijado por la parte

⁴ Sentencias del 6 de noviembre de 2019, exp. 23476, CP. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 3 de diciembre de 2020, exp. 24001, CP. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez (E)).

⁵ Sentencia del 5 de agosto de 2021, exp. 08001-23-33-000-2015-20131-01(23979), CP Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Sentencia del 19 de marzo de 2026, exp. 76001-23-33-002-2019-00129-01 (30596), CP Dra. Myriam Stella Gutiérrez Arguello, y sentencia del 26 de marzo de 2026, exp. 08001-23-33-000-2022-00195-01 (28726), CP Dra. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.

actora y permitir una reconfiguración extemporánea del litigio, lo cual es incompatible con el diseño del proceso contencioso administrativo.

En consecuencia, la Sala no puede pronunciarse sobre el nuevo argumento introducido en la apelación presentada por la parte demandante, por cuanto ello desbordaría el marco fijado en la demanda, vulneraría los principios de congruencia y justicia rogada, y afectaría el derecho de defensa de la parte demandada.

PROBLEMA JURÍDICO

El debate jurídico se centra, conforme los argumentos de apelación formulados por la parte demandante, en determinar la legalidad de la Resolución No. 202203120198 del 22 de julio de 2022, *por la cual se resuelven excepciones*, y la Resolución No. 202203110280 del 26 de septiembre de 2022, *por medio de la cual se decide un recurso de reposición*. Para lo cual se hace necesario establecer: (i) si operó la prescripción de la acción de cobro respecto las obligaciones del impuesto a la riqueza; (ii) si se vulneró el debido proceso por la inclusión en el mandamiento de pago de obligaciones no previstas en el pliego de cargos y por la vinculación de la demandante como deudora solidaria.

Para resolver los problemas jurídicos planteados, se encuentran acreditados a proceso los siguientes hechos:

1.- El 21 de octubre de 2019 el señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) presentó declaración del impuesto a la riqueza del año 2015, con el formulario No. 4401601018196 (fl. 131 índice 7 SAMAI Juzgado); el 23 de octubre de 2019 el señor Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) presentó declaración del impuesto a la riqueza correspondiente a los años 2016, 2017 y 2018, bajo los formularios Nos. 4401604428737, 4401604428744 y 4401604428769, respectivamente. (fls. 132-134, índice 7 SAMAI Juzgado).

2.- El 26 de febrero de 2020 la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la DIAN expidió aviso de cobro, mediante el cual invitó al señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) para que se pusiera al día en el pago del impuesto de riqueza y complementario del año 2015 (fl. 103 índice 7 SAMAI Juzgado); el 3 de marzo de 2020 la DIAN profirió nuevo aviso de cobro, por el cual invitó al señor Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) para que se pusiera al día en el pago de los impuestos correspondientes a la riqueza de los años 2015, 2016, 2017 y 2018 por un total del \$19.609.000. (fl. 104 índice 7 SAMAI Juzgado).

3.- El 22 de abril y 10 de junio de 2020 la DIAN remitió correos electrónicos a la dirección transportesespecialesreydereyes@hotmail.com, a través de los cuales comunicó al señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) de beneficios tributarios

contemplados en el artículo 120 de la Ley 2010 de 2019 y los artículos 1 y 3 del Decreto 688 de 2020, respectivamente, con el fin que pudiera ponerse al día en el pago de las obligaciones del impuesto a la riqueza por los años gravables 2015 a 2018. (fls. 105-108 índice 7 SAMAI Juzgado)

4.- El 29 de octubre de 2020 la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN expidió Auto de Apertura No. 13229000293620, a través del cual se inició, contra el señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), investigación por *determinación e imposición de sanciones* por la sanción establecida en el parágrafo del artículo 651 del ET correspondiente al período 1 del año 2017. (fl. 28 índice 7 SAMAI Juzgado).

5.- El 12 y 19 de abril de 2021 la División de Gestión de Recaudo y Cobranza de la DIAN profirió las Resoluciones Nos. 20210225000174 y 20210205000005, a través de las cuales ordenó embargo de dineros y de inmueble, respetivamente, del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.). (fls. 122-123 índice 7 SAMAI Juzgado).

6.- El 28 de mayo de 2021 falleció el señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), según Registro Civil de Defunción No. 06242777. (fl. 81 índice 7 SAMAI Juzgado).

7.- El 4 de junio de 2021 la DIAN profirió, en contra del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), Pliego de Cargos No. 2021008030000035, mediante el cual propuso sancionar al señor Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) por la suma de \$113.181.000 conforme al literal b) del artículo 651 del ET. (fls. 52-68 índice 7 SAMAI Juzgado).

8.- El 19 de julio de 2021 la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, actuando en calidad de hija del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) presentó escrito de descargos, informando, entre otros, que su padre había fallecido el 28 de mayo de 2021, y que no se había realizado *gestión de inscripción de la sucesión liquida, y menos aún la actualización del Rut*. (fls. 74-76 índice 7 SAMAI Juzgado).

9.- El 6 de agosto de 2021 la entidad demandada expidió la Resolución sanción No. 2021008060000033, en contra del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), imponiéndole sanción por suministro de información extemporánea, en cuantía de \$113.181.000. (fls. 83-94 índice 7 SAMAI Juzgado).

10.- El 9 de septiembre de 2021 mediante formulario No. 14771414973, fue actualizado el RUT del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), el que en la casilla correspondiente a representación se registró a la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez como heredero con administración de bienes, con fecha de inicio del 3 de septiembre de 2021. (fls. 151-152 índice 7 SAMAI Juzgado).

11.- El 10 de junio de 2022 la DIAN libró mandamiento de pago No. 20223040012, por el cual se vincula y ordena el pago a deudores solidarios, disponiendo textualmente:

CONSIDERANDO

Que el deudor GUTIERREZ TORRES OSCAR ALIRIO con NIT 11388248-5 debe a la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, las obligaciones que se indican a continuación, más los intereses, sanciones y actualizaciones, que se causen hasta el momento de su pago, conforme los artículos 634, 635 y 867-1 del Estatuto Tributario:

N°	Tipo Documento	Fecha	Concepto	Año	Período	Impuesto (\$)	Sanción (\$)	Interés (\$)
4401801018196	LP	21/10/2019	Riqueza	2015	1	890.000	472.000	1.714.000
4401804426737	LP	23/10/2019	Riqueza	2016	1	2.186.000	2.320.000	3.696.000
4401804426744	LP	23/10/2019	Riqueza	2017	1	2.191.000	2.325.000	3.079.000
4401804426769	LP	23/10/2019	Riqueza	2018	1	2.200.000	2.101.000	2.462.000
202100808000033	FA	12/10/2021	Sanción	2017	1	0	114.584.000	0
Total (\$)							140.220.000	

Que las obligaciones relacionadas anteriormente son claras expresas y exigibles y constan en un título que presta mérito ejecutivo al tenor del artículo 828 del Estatuto Tributario y demás normas aplicables por lo cual debe ordenarse su pago conforme lo establece el artículo 826 ibidem.

Que dentro del expediente No. 202000220, obra a folio No. 38 certificación expedida por la Registraduría Nacional del Estado Civil en la cual se informa que la cedula No. 11.388.248 a nombre del Señor GUTIERREZ TORRES OSCAR ALIRIO, fue cancelada por muerte.

Que, consultado el RUT formulario No. 14771414973 del contribuyente GUTIERREZ TORRES OSCAR ALIRIO con NIT 11388248-5 se pudo establecer que se nombró como heredero administrador de bienes a la Señora JURY MARCELA GUTIERREZ GUTIERREZ identificada con cedula de ciudadanía No. 1.069.740.460.

Que el Mandamiento de Pago deberá librarse por las obligaciones anteriormente descritas, tal como lo establece el literal a del artículo 793 del Estatuto Tributario.

Por lo anteriormente expuesto, este Despacho,

DISPONE

ARTÍCULO 1°. Librar orden de pago a favor de la Nación - Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y a cargo del deudor solidario JURY MARCELA GUTIERREZ GUTIERREZ identificada con la C.C. No. 1.069.740.460 por la cuantía de CIENTO CUARENTA MILLONES DOSCIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$140.220.000) M/CTE., por los conceptos y períodos señalados en la parte motiva, más los intereses y actualizaciones que se causen desde cuando se hizo exigible cada obligación y hasta cuando se cancele, más las costas del presente proceso.

ARTÍCULO 2°. Advertir al deudor solidario JURY MARCELA GUTIERREZ GUTIERREZ identificada con la C.C. No. 1.069.740.460, que dispone de quince (15) días, siguientes a la notificación de esta providencia, para cancelar las deudas o proponer las excepciones legales que estime pertinentes, conforme al artículo 830 y 831 del Estatuto Tributario.

(...) (fls. 156-157 índice 7 SAMAI Juzgado).

12.- El 6 de julio de 2022 la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, en calidad de hija del causante Oscar Alirio Gutierrez Torres, presentó escrito de excepciones en contra del mandamiento de pago, las cuales denominó: (i) Falta de requisitos del mandamiento de pago; (ii) indebida notificación del Pliego de Cargos; (iii) Prescripción de las obligaciones; y (iv) Falta de calidad de deudor solidario. (fls. 162-166 índice 7 SAMAI Juzgado).

13.- El 22 de julio de 2022 la entidad demandada expidió la Resolución No. 202203120198, por la cual se resuelven excepciones, declarándolas no probadas y

ordenando adelantar la ejecución contra el deudor solidario señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez (fls. 164-171 índice 7 SAMAI Juzgado); en agosto de 2022 la parte demandante interpuso recurso de reposición (fls. 177-182 índice 7 SAMAI Juzgado); siendo resuelto de forma desfavorable mediante la Resolución No. 202203110280, *por medio de la cual se decide un recurso de reposición*. (fls. 183-190 índice 7 SAMAI Juzgado).

14.- El 27 de julio de 2023 la parte demandada profirió Auto No. 202306100316, *por el cual se suspende diligencia de remate por encontrarse pendiente de fallo ante el contencioso la demanda contra el fallo de excepciones*. (fls. 201-202 índice 7 SAMAI Juzgado).

Determinados los hechos probados, la Sala procede a desatar los problemas jurídicos planteados.

(i) Si operó la prescripción de la acción de cobro respecto las obligaciones del impuesto a la riqueza.

Cuestiona la parte actora que las obligaciones del impuesto a la riqueza estaban prescritas al momento de expedirse el mandamiento de pago, pues los términos del artículo 817 ET habían vencido para las vigencias 2015 a 2018.

En ese orden, sea lo primero reiterar, que en casos en los cuales el título ejecutivo es de naturaleza tributaria, como en el presente caso, se deben aplicar de forma sistemática y excluyente las disposiciones del ET, por lo tanto, ha de establecerse si la obligación pecuniaria impuesta a la demandante se encontraba prescrita a la fecha de expedición y notificación del mandamiento de pago proferido en su contra, conforme a lo establecido en el artículo 817 del E.T.

Sobre la oportunidad para iniciar la acción de cobro el artículo 817 del Estatuto Tributario dispone:

“Artículo 817. La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.

2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.

3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.

4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión. (...)”

El artículo 817 del E.T. señala, entre otros eventos, que, a partir de la presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea la Administración tiene cinco (5) años para cobrar las obligaciones fiscales allí contenidas, *so pena* que prescriba la acción de cobro.

De conformidad con lo anterior, en el Mandamiento de Pago No. 20223040012 del 10 de junio de 2022 la DIAN realizó el cobro de las siguientes obligaciones relacionados con el impuesto de riqueza:

N°	Tipo Documento	Fecha	Concepto	Año	Período	Impuesto (\$)	Sanción (\$)	Interés (\$)
4401801018196	LP	21/10/2019	Riqueza	2015	1	890.000	472.000	1.714.000
4401804428737	LP	23/10/2019	Riqueza	2016	1	2.186.000	2.320.000	3.696.000
4401804428744	LP	23/10/2019	Riqueza	2017	1	2.191.000	2.325.000	3.079.000
4401804428769	LP	23/10/2019	Riqueza	2018	1	2.200.000	2.101.000	2.462.000

En la sentencia apelada, se consideró respecto al impuesto a la riqueza de 2015 a 2018, que, como los avisos de cobro de 2020, habían sido notificados el 22 de abril y 10 de junio de 2020, fijaban el plazo prescriptivo hasta abril y junio de 2025. Y en esa medida el mandamiento de pago, notificado el 14 de junio de 2022, se profirió dentro del término legal e interrumpió la prescripción conforme al artículo 818 ET.

En ese orden, atendiendo la fecha de presentación de las declaraciones, la Sala observa que la Administración Tributaria contaba con plazo hasta el 21 y 23 de octubre de 2025, respectivamente, para ejecutar el cobro coactivo de las obligaciones objeto de discusión. Dichos términos se encontraban vigentes al momento en que se profirió y notificó el Mandamiento de Pago No. 20223040012, expedido el 10 de junio de 2022 y notificado el 14 de junio de 2022, actuación que produjo la interrupción del término de prescripción de conformidad con el artículo 818 del Estatuto Tributario.

En efecto, conforme a la regla prevista en dicha disposición, la notificación del mandamiento de pago reinicia el cómputo del término prescriptivo desde el día siguiente a su notificación, otorgando nuevamente un lapso de cinco (5) años para que la Administración ejerza la acción de cobro. Así, la actuación ejecutiva se surtió dentro del término legal y antes de la consolidación de la prescripción.

Es preciso aclarar, contrario a lo sostenido por el A quo, que el punto de partida para contabilizar la prescripción no son los avisos de cobro, pues estos no constituyen actos interruptivos ni determinantes del término prescriptivo. La norma es clara en señalar que, tratándose de declaraciones presentadas de manera extemporánea, el término de prescripción de la acción de cobro se cuenta desde la

fecha de presentación de la declaración, por ser este el momento en que la obligación adquiere exigibilidad frente a la Administración.

En el caso concreto, no hay discusión que las declaraciones del impuesto a la riqueza por los períodos de 2015 a 2018 fueron presentadas de manera extemporánea, razón por la cual la contabilización del término prescriptivo debía iniciarse desde dichas fechas de presentación, y no desde los avisos de cobro, como erradamente lo entendió el juez de primera instancia. Bajo esta correcta interpretación, se verifica que el mandamiento de pago fue expedido y notificado dentro del término legal, interrumpió válidamente la prescripción y habilitó un nuevo período de cinco años para la ejecución coactiva. **Por lo que no prospera el argumento de apelación.**

(ii) Se vulneró el debido proceso por la inclusión en el mandamiento de pago de obligaciones no previstas en el pliego de cargos y por la vinculación de la demandante como deudora solidaria.

Aduce la demandante que se vulneró el debido proceso por dos circunstancias: (i) en razón que en el mandamiento de pago se incluyeron obligaciones que no fueron previstas en el pliego de cargos, toda vez que en éste se propuso sanción por omisión en la presentación de información exógena del contribuyente y, en el mandamiento de pago se incorporaron obligaciones relacionadas con el impuesto a la riqueza, respecto de las cuales aduce que no tuvo la posibilidad de defensa la contribuyente, y (ii) por su vinculación como deudora solidaria.

Respecto el primer argumento, la Sala observa que en el Mandamiento de Pago No. 20223040012 del 10 de junio de 2022 la DIAN realizó el cobro de las obligaciones relacionados con el impuesto de riqueza (2015 a 2018) y la sanción por no enviar información exógena o enviarla con errores por el año gravable 2017.

Así, se pone de presente que el párrafo del artículo 826 del Estatuto Tributario establece de manera expresa que *“el mandamiento de pago podrá referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor”*. Esta habilitación normativa constituye una regla de estructura del proceso de cobro coactivo que permite a la Administración integrar en un solo mandamiento diversas obligaciones exigibles frente al mismo sujeto pasivo, siempre que cada una de ellas esté respaldada por un título ejecutivo autónomo y debidamente ejecutoriado.

A su vez, el artículo 828 ibídem determina cuáles actos prestan mérito ejecutivo. En su numeral 1 dispone que tienen tal carácter *“las liquidaciones privadas y sus correcciones”*, categoría dentro de la cual se encuentran las declaraciones sin pago del impuesto a la riqueza correspondientes a los años gravables 2015 a 2018, presentadas por el contribuyente Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.). Estas

declaraciones, por su sola presentación, constituyen títulos ejecutivos que fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco.

Por su parte, el numeral 3 del mismo artículo señala que también prestan mérito ejecutivo *“los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional”*. En esta categoría se ubica la resolución sancionatoria por no enviar información exógena o enviarla con errores correspondiente al año gravable 2017, acto administrativo que, al encontrarse ejecutoriado, constituye igualmente un título ejecutivo válido y exigible.

Bajo esta estructura normativa, resulta claro que el mandamiento de pago puede referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor, siempre que todos los actos incluidos cumplan con la condición de ejecutoriedad exigida por la ley. En el caso concreto, el deudor es el mismo para todas las obligaciones, el contribuyente Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), y cada una de las obligaciones incorporadas en el mandamiento de pago se encuentra respaldada por títulos ejecutivos autónomos y plenamente exigibles.

En consecuencia, la Sala concluye que la inclusión en un solo mandamiento de pago de las declaraciones del impuesto a la riqueza de los años gravables 2015 a 2018, junto con la resolución sancionatoria por información exógena del año gravable 2017, es jurídicamente procedente, se ajusta a lo previsto en los artículos 826 y 828 del Estatuto Tributario y no configura violación alguna del derecho al debido proceso. Por el contrario, responde a la facultad legal de la Administración de consolidar en un solo acto ejecutivo todas las obligaciones exigibles frente al mismo contribuyente, optimizando la eficacia del proceso de cobro coactivo y evitando la dispersión innecesaria de actuaciones. **Por lo que no prospera el argumento de apelación.**

Por otra parte, en cuanto al segundo cuestionamiento, esto es, la vinculación de la demandante como deudora solidaria, observa la Sala que desde el escrito de la demanda la parte actora manifestó que el 6 de julio de 2021, en calidad de hija del causante, había enviado una comunicación a la entidad demandada, informándoles sobre la muerte de su padre, sin embargo, la DIAN profirió mandamiento de pago y, de manera sorpresiva y unilateral, la vinculó solidariamente, sin sustento y sin permitirle ejercer defensa.

Refiere que nunca fue parte del expediente y su inscripción en el RUT ocurrió después del pliego de cargos, por lo que no podía atribuírsele responsabilidad solidaria.

En la sentencia apelada, el A quo no realizó pronunciamiento sobre el particular, y en el escrito de apelación la actora cuestiona dicha omisión y reitera que la DIAN conoció el fallecimiento del contribuyente desde el 19 de julio de 2021, pero continuó notificando actos al occiso y nunca reinició el procedimiento para permitir que la heredera participara en las etapas preparatorias, privándola de defensa en los actos preparatorios y de la posibilidad de acogerse a los beneficios tributarios (descuentos del 50% o 75%, principio de favorabilidad).

En este contexto, la Sala debe analizar si la DIAN, estaba obligada a vincular a la demandante formalmente y garantizar su participación en la etapa de determinación, o si, por el contrario, la vinculación solidaria realizada en el mandamiento de pago se ajustó a los presupuestos legales y jurisprudenciales que regulan la responsabilidad de los deudores solidarios en materia tributaria.

Previamente se reitera, como se indicó con antelación, que el mandamiento de pago fue proferido por la Administración tributaria con fundamentos en dos títulos ejecutivos, estos son, el primero que se constituyó por declaraciones tributarias presentadas sin pago por el señor Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) respecto del impuesto a la riqueza por las vigencias 2015 a 2018, y el segundo que se conformó tras un proceso sancionatorio que concluyó con la imposición de la sanción por no enviar información exógena o enviarla con errores correspondiente al año gravable 2017.

Claro lo anterior, se pone de presente que el literal a) del artículo 793 del Estatuto Tributario establece 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.

Igualmente, el artículo 828-1 del Estatuto Tributario establece que el deudor solidario debe ser vinculado al proceso de cobro coactivo mediante la notificación del mandamiento de pago. Además, que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra el deudor solidario o subsidiario, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

En sentencia C-1201 de 2003⁷, la Corte Constitucional precisó que dicha norma debía ser interpretada de forma armónica con los derechos al debido proceso y a la igualdad, así como con los principios constitucionales de publicidad y contradicción, por lo que era necesaria la vinculación del deudor solidario o subsidiario a la etapa de determinación de la obligación tributaria. Textualmente se indicó:

“Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, asunto que no es objeto de debate

⁷ M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

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

Sobre el particular, con fundamento en los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y 3 del CPACA, el Consejo de Estado⁸ ha precisado que el derecho fundamental al debido proceso de los deudores solidarios debe garantizarse, independientemente del origen de los títulos ejecutivos que fundamenten el proceso administrativo de cobro, para que, de esa forma, puedan ejercer sus derechos de contradicción y defensa frente a las obligaciones y la solidaridad que se les imputa.

Ahora bien, la Alta Corporación⁹ distinguió dos escenarios en su jurisprudencia para conciliar el interés general, ínsito en los actos de fiscalización tributaria, y los derechos fundamentales de los contribuyentes o responsables y sus deudores solidarios:

*“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 el que 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. No se opone lo anterior a que la Administración adelante diligencias previas o de cobro persuasivo respecto de los deudores solidarios.

(...)

⁸ Sentencia del 3 de mayo de 2018, exp. 21376, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Sentencia del 3 de mayo de 2018, exp. 21376, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en fallo del 19 de agosto de 2021, exp. 24740, C.P. Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y fallo del 5 de diciembre de 2024, exp. 28882, C.P. Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

De conformidad con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario y los principios constitucionales antes referidos, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, siempre que a este último se le comunique el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen o de la imposición de la sanción, ya que así podrá controvertir directamente la obligación fiscal que se le pretende cobrar.” (negrilla fuera de texto).

En la misma línea, se pronunció el Consejo de Estado en sentencia de unificación 2019-CE-SUJ-4-011 del 14 de noviembre de 2019¹⁰, en la que se anotó que la vinculación de los deudores solidarios al proceso de determinación oficial del tributo debe llevarse de tal manera que permita su participación real, no solo porque pueden resultar obligados a pagar una obligación ajena, sino también porque en ejercicio de su derecho de defensa pueden interponer no solo las excepciones relacionadas con la relación jurídica sustancial sino las que se derivan de su condición particular de deudor solidario.

En concreto, resalta la Sala que cuando el título ejecutivo de las obligaciones se forma en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, en la sentencia de unificación referida el Consejo de Estado precisó que la Administración tributaria debe notificar a los deudores solidarios desde el acto previo proferido en el procedimiento de determinación oficial (regla 3.a de unificación). Para ello, puntualizó que “*es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables ... y las circunstancias de su responsabilidad*” (regla 4.a de unificación).

En cambio, si el título ejecutivo corresponde a una autoliquidación presentada y no pagada por el obligado tributario, la Alta Corporación en la sentencia del 3 de mayo de 2018 (exp. 21376, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez) aclaró que estas son oponibles al deudor solidario y se constituyen como título ejecutivo válido cuando se notifique el mandamiento de pago, en el que debe establecer su calidad de deudor solidario, identificar las obligaciones objeto del cobro y la cuantía en la que le son exigibles; sin que se requieran actos previos adicionales. Además, como garantía a los derechos de defensa y contradicción, el parágrafo del artículo 831 del ET prevé que, contra el mandamiento de pago proferido respecto del deudor solidario, proceden las excepciones que puede proponer el declarante y las de “*la calidad de deudor solidario*” y “*la indebida tasación del monto de la deuda*”¹¹.

En el caso concreto, como se advirtió con antelación, los títulos ejecutivos invocados en el mandamiento de pago No. 20223040012 del 10 de junio de 2022 corresponden, por un lado, a declaraciones sin pago de los impuestos a la riqueza

¹⁰ Exp. 23018, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹¹ Sentencia del 21 de agosto de 2025, exp. (29345), C.P. Dr. Wilson Ramos Giron.

por las vigencias 2015 a 2018; y por el otro, a la Resolución sancionatoria No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021.

Así las cosas, considera la Sala en cuanto al impuesto a la riqueza, que, por adelantarse el cobro coactivo con fundamento en las declaraciones presentadas por el señor Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), no se vulneró el debido proceso de la actora (deudora solidaria), ya que tratándose de liquidaciones privadas, resulta suficiente la notificación del mandamiento de pago por parte de la Administración, mediante el cual se expliquen de manera clara los motivos que la determinan como deudora solidaria, los períodos gravables a que corresponden las deudas objeto del cobro y la cuantía de las mismas, lo cual se cumplió en este caso.

Lo anterior, se evidencia en la medida en que la demandante tuvo la oportunidad de presentar excepciones contra el mandamiento de pago e interponer el recurso de reposición en contra de la resolución que resolvió las excepciones, dándole la oportunidad de defender u controvertir los actos.

Ahora bien, en cuanto al título ejecutivo que se configuró luego de la imposición de la sanción (Resolución sancionatoria No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021), se concluye que en el caso bajo análisis la entidad demandada estaba en la obligación de hacer parte en el proceso sancionatorio a la demandante, heredera del señor Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) una vez conoció de su fallecimiento. En ese sentido, consta en el expediente:

- Pliego de Cargos No. 2021008030000035 del 4 de junio de 2021, proferido en contra del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), mediante el cual se propuso sancionarlo por la suma de \$113.181.000 conforme al literal b) del artículo 651 del ET. (fls. 52-68 índice 7 SAMAI Juzgado). Su notificación en primera medida se llevó a cabo al correo electrónico transportesespecialesreydereyes@hotmail.com el 18 de junio de 2021, registrado en el RUT, sin embargo, se indicó que el correo había rebotado y se informó que en el RUT se había registrado otro correo reydereyescontabilidad@gmail.com (fls. 52-68, índice 7 SAMAI Juzgado).

- Respuesta al anterior Pliego de Cargos, radicada el 19 de julio de 2021 y suscrita por la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, actuando en calidad de hija del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) en la que informó, entre otros, que su padre había fallecido el 28 de mayo de 2021, y que no se había realizado *gestión de inscripción de la sucesión liquida, y menos aún la actualización del Rut*. Anexando registro civil de defunción del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.); Además, en el acápite de notificaciones se indicó:

Autorizo notificaciones electrónicas al mismo correo que se enviaron los documentos iniciales. Notificaciones físicas en la CARRERA 3 No. 26B - 11. BARRIO SAN JORGE de Fusagasugá.

(fls. 74-81 índice 7 SAMAI Juzgado).

- Resolución sanción No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021, mediante la cual se sancionó al señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), imponiéndole sanción por suministro de información extemporánea, en cuantía de \$113.181.000; acto notificado por correo electrónico al señor Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.) en la dirección transportesespecialesreydereyes@hotmail.com, y sin vinculación alguna de su heredera. (fls. 83-96 índice 7 SAMAI Juzgado).

- Formulario No. 14771414973 del 9 de septiembre de 2021, mediante el cual se actualizó el RUT del señor Oscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), en el que en la casilla correspondiente a representación se registró a la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez como heredera con administración de bienes, con fecha de inicio del 3 de septiembre de 2021. (fls. 151-152 índice 7 SAMAI Juzgado).

De lo expuesto, la Sala destaca que en el expediente se encuentra acreditado el fallecimiento del señor Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.), ocurrido el 28 de mayo de 2021, según consta en el Registro Civil de Defunción No. 06242777 (fl. 81, índice 7, SAMAI Juzgado). Este hecho tuvo lugar antes de la expedición del Pliego de Cargos del 4 de junio de 2021.

Asimismo, está demostrado que la Administración Tributaria fue informada del fallecimiento el 19 de julio de 2021, fecha en la cual la heredera respondió la comunicación enviada por la DIAN, poniendo en conocimiento de la entidad la muerte del contribuyente. Posteriormente, el 9 de septiembre de 2021, la demandante actualizó el RUT del causante, reiterando formalmente la situación, aunque ello ocurrió después de proferida la resolución sancionatoria.

En ese orden de ideas, para la Sala no admite duda que, al 19 de julio de 2021, esto es, antes de la expedición de la resolución sanción, la autoridad tributaria tenía certeza plena sobre la imposibilidad física y jurídica de que el contribuyente compareciera directamente al proceso sancionatorio. De igual manera, la entidad estaba enterada de la existencia de la heredera Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez, quien debía ser vinculada formalmente para garantizar la representación válida del sujeto pasivo y la continuidad regular del procedimiento.

Por lo expuesto, la Sala establece que en el plenario está acreditada la falta de vinculación de la heredera como deudora solidaria del señor Óscar Alirio Gutiérrez Torres (Q.E.P.D.). Esta omisión tuvo como consecuencia que la señora Jury Marcela Gutiérrez Gutiérrez no pudiera participar en la etapa de determinación ni

ejercer su derecho de defensa frente la resolución sancionatoria, quedando privada de la posibilidad de debatir la sanción fiscal liquidada.

En ese orden, se encuentra demostrado que la demandante no fue vinculada en debida forma como deudora solidaria frente la resolución sancionatoria y, por ende, no podía atribuírsele responsabilidad solidaria en el proceso de cobro respecto a ésta, pues dicha responsabilidad solo surge cuando la Administración ha garantizado la notificación y participación del solidario desde la etapa de determinación.

La Sala recuerda -tal como lo precisó el Consejo de Estado en la sentencia de unificación- que la Administración Tributaria debe notificar a los deudores solidarios desde el acto previo proferido en el procedimiento de determinación oficial (regla 3.a de unificación). Para ello, puntualizó que “*es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables (...) y las circunstancias de su responsabilidad*” (regla 4.a de unificación). Ninguna de estas exigencias se cumplió en el caso concreto.

Por lo anterior, **prospera el argumento de apelación**, al demostrarse que la DIAN omitió vincular oportunamente a la heredera, vulneró su derecho de defensa y, en consecuencia, no podía atribuirle responsabilidad solidaria en el mandamiento de pago respecto de la obligación derivada de la resolución sancionatoria No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021.

Por lo anterior se revocará la sentencia apelada y en su lugar se declarará la nulidad parcial de los actos demandados. En cuanto al restablecimiento derecho la Sala pone de presente que, en las pretensiones de la demanda, la parte actora solicitó lo siguiente:

*5. **QUINTO.** Sírvase señor Juez, ordenar el restablecimiento del derecho de mi representada, ordenando a la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN. - hacer la notificación desde el comienzo de la actuación administrativa para que pueda aportar la información y soportes respectivos que en derecho corresponde.*

No obstante lo anterior, para la Sala la consecuencia jurídica que se deriva de la nulidad parcial de los actos demandados no es ordenar a la Administración rehacer la notificación desde el inicio del procedimiento sancionatorio ni retrotraer la actuación a etapas preparatorias. Ello, por cuanto la irregularidad identificada, la falta de vinculación de la heredera como deudora solidaria en la etapa de determinación, afecta directamente la validez del título ejecutivo derivado de la resolución sancionatoria No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021, y, por ende, invalida el proceso de cobro coactivo que se fundamentó en dicho acto.

Así, la consecuencia lógica y jurídica de la declaratoria de nulidad parcial de los actos demandados es la terminación del proceso de cobro coactivo respecto de la obligación derivada de la mencionada resolución sancionatoria. No procede, entonces, ordenar la reconstrucción del procedimiento sancionatorio ni la repetición de las notificaciones, pues ello excedería el marco del control de legalidad propio de esta jurisdicción y desconocería la naturaleza del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho.

En consecuencia, el restablecimiento del derecho se concreta en la cesación del cobro coactivo sustentado en la resolución sancionatoria, sin que haya lugar a disponer la reanudación o reinicio de la actuación administrativa desde su fase inicial.

Conclusión.

Al prosperar parcialmente uno de los argumentos de apelación propuesto por la parte demandante, la Sala revocará la sentencia de primera instancia proferida el 26 de septiembre de 2025, por el Juzgado Segundo (2°) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Girardot, y en su lugar declarará la nulidad parcial de los actos demandados, y a título de restablecimiento se ordenará a la DIAN dar por terminado el proceso de cobro coactivo respecto de la obligación derivada de la resolución sancionatoria No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021.

Condena en costas en segunda instancia.

Teniendo en cuenta que prosperó (parcialmente) el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia emitida por el Juzgado Segundo (2°) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Girardot, al tratarse de una nulidad parcial, de acuerdo con el numeral 5 del artículo 365 del CGP¹², esta Sala se abstiene de condenar en costas y agencias en derecho en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia proferida 26 de septiembre de 2025 por el Juzgado Segundo (2°) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Girardot, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia. Y en su lugar se dispone:

¹² **Numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso:** “En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: [...] 5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión”.

PRIMERO: *Declarar la nulidad parcial de la Resolución No. 202203120198 del 22 de julio de 2022, por la cual se resuelven excepciones, y la Resolución No. 202203110280 del 26 de septiembre de 2022, por medio de la cual se decide un recurso de reposición., conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

SEGUNDO: *A título de restablecimiento del derecho se ordena a la DIAN dar por terminado el proceso de cobro coactivo respecto de la obligación derivada de la resolución sancionatoria No. 2021008060000033 del 6 de agosto de 2021, adelantada en contra de la señora JURY MARCELA GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, conforme a lo expuesto en esta providencia.*

SEGUNDO: No se condena en costas en esta instancia, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: Reconocer personería para actuar en el presente proceso al doctor Guillermo García Parra, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos dispuestos en el poder especial visible en el índice 10 SAMAI.

CUARTO: NOTIFÍQUESE la presente providencia en los términos previstos en el artículo 203 del CPACA.

QUINTO: REMÍTASE copia de esta providencia a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, al correo notificacionesjudiciales@defensajuridica.gov.co en virtud de lo previsto en el inciso final del artículo 199 del CPACA, modificado por el artículo 48 de la Ley 2080 de 2021.

SEXTO: Se informa que, para la radicación de los memoriales a que haya lugar deberá utilizarse la ventanilla virtual <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8087/>

SÉPTIMO: En firme esta decisión, devuélvase el expediente al Juzgado de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

LOS MAGISTRADOS

Firmado Electrónicamente
GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

Firmado Electrónicamente
JUAN DARIO CONTRERAS BAUTISTA

Firmado Electrónicamente
AMPARO NAVARRO LÓPEZ

CONSTANCIA: El proyecto de esta providencia fue estudiado y aprobado en sesión virtual de la fecha. La presente providencia fue firmada electrónicamente por los Magistrados de la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la Plataforma de dicha Corporación denominada SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con el artículo 186 del CPACA, y el artículo 62 de la Ley 2430 de 2024 que modificó el artículo 122 de la Ley 270 de 1996.