

100208192 - 575

Bogotá, D.C., 23 de abril de 2025.

**Radicado Virtual No.
1002025I006375**

Tema: Procedimiento Tributario

Descriptores: Notificaciones.
Representantes legales.
Responsabilidad solidaria.
Responsabilidad subsidiaria.
Sucesiones ilíquidas.
Vinculación deudores solidarios y subsidiarios.

Fuentes formales: Artículos 7, 552-2, 563, 564, 565, 571, 572, 573, 658-3, 793 y 798 del Estatuto Tributario.
Artículo 37 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
Artículo 23 de la Ley 222 de 1995.
Artículo 1.6.1.2.14. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.
Sentencia de la Corte Constitucional, C-123 de 2006.
Sentencia de la Corte Constitucional, C-140 de 2007.
Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 30 de septiembre de 2021, Exp. 25369.

Cordial saludo

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. A continuación, encontrará nuestros comentarios relacionados con las consultas planteadas por usted en relación con la notificación de los actos administrativos en los procesos de fiscalización adelantados por la Administración Tributaria cuando se vinculan responsables solidarios y subsidiarios.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. a. En el escenario en el que, en un proceso de fiscalización por incumplimiento de obligaciones formales adelantado en contra de una sociedad comercial, la Administración Tributaria pretenda establecer la responsabilidad subsidiaria a cargo del representante legal ¿a quién deberá vincular al proceso de fiscalización sí al momento del deber de declarar, existía un representante legal distinto al que fue nombrado posteriormente, y aún es posible cumplir con esta obligación?

4. La obligación de cumplir deberes formales por parte de una sociedad comercial, específicamente el de presentar las declaraciones tributarias, de acuerdo con el artículo 571 y siguientes del Estatuto Tributario, recae sobre su representante:

Artículo 571. Obligados a cumplir los deberes formales. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.

5. De acuerdo con el literal c del artículo 572 ibidem, los representantes son los gerentes, administradores y en general, los representantes legales, y el incumplimiento de deberes formales, conlleva a que respondan de manera subsidiaria de conformidad con lo señalado en los artículos 573 y 798³ del Estatuto Tributario.

6. En lo que concierne a la responsabilidad subsidiaria, la Corte Constitucional ha precisado su alcance en la Sentencia C-140 de 2007, indicando que esta se hace exigible cuando la Administración ha intentado infructuosamente cobrar al deudor principal y ya no existe forma procesal de obtener el pago de manera forzada, así que esta responsabilidad tiene el propósito de que la obligación tributaria sea efectivamente cumplida.

7. De igual manera, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia de radicación No. 25369 del 30 de septiembre de 2021, indicó:

Así, la responsabilidad subsidiaria procede cuando el obligado principal no responde, lo que presupone i) que ya se encuentre establecida y debidamente configurada la obligación y ii) que el cumplimiento de la misma sea reclamado primigeniamente al responsable principal, y si surtido esto, no es posible obtener el correspondiente cumplimiento de la obligación, entonces sí procedería exigirla del responsable subsidiario.

8. Por su parte, esta Subdirección se pronunció a través de Oficio No. 906760 - interno 1098 del 7 de septiembre de 2022 indicando que la responsabilidad subsidiaria se configura cuando el representante legal omite cumplir con deberes formales, como la presentación de declaraciones, y el deudor principal no responde, a diferencia de la responsabilidad

³ Artículo 573. Responsabilidad subsidiaria de los representantes por incumplimiento de deberes formales. Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

Artículo 798. Responsabilidad subsidiaria por incumplimiento de deberes formales. Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

solidaria que permite exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, tanto al deudor principal como al solidario sin orden de prelación.

9. Entonces, dentro de un proceso de fiscalización adelantado por la Administración Tributaria, la responsabilidad subsidiaria es procedente exigirla en contra del representante legal cuando, una vez iniciado el proceso de determinación en contra del obligado principal, es decir, la sociedad, no haya sido posible el cumplimiento de la obligación tributaria, en este caso, la presentación de la declaración.

10. La responsabilidad subsidiaria del representante legal también encuentra fundamento en el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, que establece como deberes de los administradores los siguientes:

Artículo. 23. Deberes de los administradores. Los administradores deben obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Sus actuaciones se cumplirán en interés de la sociedad, teniendo en cuenta los intereses de sus asociados. En el cumplimiento de su función los administradores deberán:

1. Realizar los esfuerzos conducentes al adecuado desarrollo del objeto social.

*2. Velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias.
(...)*

11. Para el caso concreto, cuando en el transcurso de un proceso de fiscalización adelantado por la Administración Tributaria se acude a la vinculación del representante legal para que responda subsidiariamente, toda vez que no fue posible obtener el cumplimiento de la obligación por parte del deudor principal, es decir, de la sociedad comercial; advirtiendo que en la época del incumplimiento del deber formal había un representante legal distinto al actual, deberá vincular tanto al representante legal que tenía la obligación de cumplir con la obligación tributaria, como al representante legal actual.

12. Lo anterior, porque el representante legal que ostentaba este cargo en la época del incumplimiento del deber formal tenía la obligación de suscribir y presentar la respectiva declaración tributaria de la sociedad que representaba o de delegarla en funcionarios de la entidad, siempre que se informará de tal hecho a la DIAN.

13. Por su parte, el nuevo representante legal debe actuar con la diligencia de un buen hombre de negocios, lo que implica verificar y cumplir con las obligaciones fiscales pendientes de la entidad. Esta diligencia es entendida como un estándar reforzado de actuación que va más allá de la simple prudencia o cuidado medio, según lo ha señalado la Corte Constitucional en Sentencia C-123 de 2006 implica que:

la actuación de los administradores debe ir más allá de la diligencia común y corriente, pues su gestión profesional de carácter comercial debe orientarse al cumplimiento de las metas propuestas por la sociedad. Cabe recordar, que la Ley 222 de 1995, impuso a los administradores un grado de diligencia y prudencia superiores a la mediana que hasta entonces tenían, la de un buen padre de familia, pues ahora deberán actuar con la diligencia propia de un buen hombre de negocios, es decir, con la que pondría un comerciante normal

en sus propios asuntos, lo que supone una mayor exigencia en la administración de los asuntos propios de la sociedad.

14. En ese sentido, al representante legal que asume el cargo, le asiste el deber de conocer y supervisar activamente el estado de cumplimiento de todas las obligaciones legales de la sociedad, incluidas las de carácter tributario, esto implica verificar si existen obligaciones pendientes o procesos administrativos en curso, y actuar oportunamente para garantizar su cumplimiento o regularización.

15. En consecuencia, si al momento de asumir el cargo, el nuevo representante legal detecta que persiste una obligación tributaria incumplida y aún es jurídicamente posible cumplirla, como por ejemplo, si se encuentra dentro del término establecido en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario para corregir una declaración tributaria o si no se ha prescrito la facultad de la Administración para exigir el cumplimiento de la misma, en los términos del artículo 817 del Estatuto Tributario; le corresponde al nuevo representante legal actuar de forma proactiva y diligente, pues su inactividad ante una situación subsanable podría ser calificada como negligente y eventualmente podría dar lugar a su responsabilidad subsidiaria en los términos del artículo 798 del Estatuto Tributario.

16. Así las cosas, la DIAN deberá vincular en calidad de responsables subsidiarios tanto al representante legal que ejercía el cargo en la época del incumplimiento del deber formal, en este caso, la presentación de la declaración tributaria, como al representante legal que fue nombrado con posterioridad, siempre que, durante su gestión, aún fuera posible cumplir con dicha obligación.

17. De igual manera, deberá notificarles los actos administrativos preparatorios y decisorios del proceso de fiscalización, con el fin de garantizar su derecho al debido proceso, en la medida en que ambos pudieron haber incidido, por acción u omisión, en el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del deudor principal.

18. *b. En un proceso de fiscalización adelantado por la Administración Tributaria en contra de un contribuyente que falleció, pero su Registro Único Tributario (RUT) no ha sido actualizado a una sucesión ilíquida ¿a quién (es) se deben notificar los actos administrativos proferidos en la etapa de determinación y discusión de obligaciones tributarias proferidos en dicho proceso?*

19. En primer lugar, es necesario señalar lo dispuesto en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario:

El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

(...)

20. Para el caso particular, es importante señalar que, cuando un contribuyente fallece, las obligaciones tributarias preexistentes a su muerte no se extinguen, sino que se trasladan a su patrimonio, específicamente a la sucesión ilíquida, la cual, de acuerdo con el artículo 7 del Estatuto Tributario, es contribuyente del impuesto sobre la renta y responsable de las obligaciones formales del causante hasta que la misma sea liquidada.

21. De conformidad con lo señalado por esta Subdirección en Oficios 910493 del 23 de septiembre de 2021 y 906828 del 9 de julio de 2022, y en concordancia con el artículo 572 del Estatuto Tributario, el cumplimiento de los deberes formales de la sucesión ilíquida está a cargo de los albaceas con administración de bienes, a falta de estos, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente, incluso en el párrafo de esta disposición se señala:

Parágrafo. Para efectos del literal d), se presumirá que todo heredero que acepte la herencia tiene la facultad de administración de bienes, sin necesidad de disposición especial que lo autorice.

Cuando no se haya iniciado el proceso de sucesión ante notaría o juzgado, los herederos, de común acuerdo, podrán nombrar un representante de la sucesión mediante documento autenticado ante notario o autoridad competente, en el cual manifiesten bajo la gravedad de juramento que el nombramiento es autorizado por los herederos conocidos.

De existir un único heredero, este deberá suscribir un documento debidamente autenticado ante notario o autoridad competente a través del cual manifieste que ostenta dicha condición. Tratándose de menores o incapaces, el documento mencionado se suscribirá por los representantes o apoderados debidamente acreditados.

22. Dentro de estos deberes formales a cargo de la sucesión ilíquida se encuentra el de actualizar el Registro Único Tributario (RUT), lo cual, de conformidad con el artículo 1.6.1.2.14. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 y 658-3 del Estatuto Tributario, debe realizarse a más tardar dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización por parte de los herederos con administración de bienes o el albacea, o el curador de la herencia yacente, so pena de incurrir en las sanciones relativas al incumplimiento de esta obligación.

23. Así las cosas, la DIAN tiene la facultad de conocer que un contribuyente falleció si su RUT es actualizado a una sucesión ilíquida, o si recibe la respectiva comunicación de que trata el artículo 844⁴ del Estatuto Tributario, por parte de los funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones.

24. En consecuencia, dado que el RUT constituye el instrumento mediante el cual se identifica y ubica a los contribuyentes para efectos tributarios, si dicho registro no ha sido objeto de modificación, la información allí consignada se entiende vigente y plenamente

⁴ Artículo 844. En los procesos de sucesión. Los funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones, cuando la cuantía de los bienes sea superior a 700 UVT deberán informar previamente a la partición el nombre del causante y el avalúo o valor de los bienes.

válida; por lo cual, la DIAN en el marco de un proceso de fiscalización, deberá efectuar la notificación de los actos administrativos proferidos en la etapa de determinación y discusión de las obligaciones tributarias a la dirección señalada en el RUT del contribuyente, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 563, 564 y 565 del Estatuto Tributario.

25. Lo anterior, sin perjuicio de que, en el transcurso del proceso de fiscalización, los llamados a cumplir obligaciones formales actualicen el RUT del contribuyente fallecido a una sucesión ilíquida, permitiéndole a la Administración Tributaria vincular al proceso a los herederos o legatarios como responsables solidarios, de acuerdo lo dispuesto en el artículo 793 del Estatuto Tributario y explicado por esta Subdirección en Oficio No. 003433 del 13 de febrero de 2019:

Respecto a la vinculación de los herederos y legatarios, es necesario precisar que toda vez que los mismos -como deudores solidarios- están llamados por la ley a responder por las obligaciones tributarias del causante, la Corte Constitucional -en la sentencia precitada- ha exigido que estos:

(...) deban 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.

Por consiguiente, antes de que se profiera un título ejecutivo es necesario determinar quiénes son los deudores solidarios, por lo que la administración debe citarlos y reconocerles el derecho de responder requerimientos, presentar pruebas, presentar recursos e interponer excepciones, puesto que, aunque la responsabilidad solidaria surge de la ley, la determinación de la misma exige del proceso reseñado y en el caso objeto de consulta siempre resultará limitada a lo adjudicado a los herederos o legatarios a prorrata en sus respectivas cuotas hereditarias o legados. (...)

26. Finalmente, es importante reiterar que, de no haber efectuado la actualización del RUT dentro del mes siguiente al fallecimiento del contribuyente, la DIAN tiene la facultad de imponer la sanción relativa al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT a quienes hayan omitido dicho deber, de conformidad con el numeral 3 del artículo 658-3 del Estatuto Tributario:

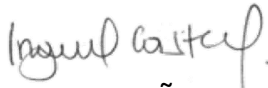
3. *Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el Registro Único Tributario, RUT.*

Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiera a la dirección o a la

actividad económica del obligado, la sanción será de dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información.

27. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Angélica María Grandas Ferrand – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Comité Tributario de Normativa y Doctrina del 11/04/2025