

RAD: 906828

100208221 – 1032

Bogotá, D.C. **09/07/2021**

Tema	Procedimiento tributario
Descriptores	Cumplimiento de deberes formales Intervención de la administración de impuestos en procesos de sucesión
Fuentes formales	Artículos 571, 572, 793, 844 del Estatuto Tributario Artículos 862 y 1297 del Código Civil Artículo 483 del Código General del Proceso Oficios No. 089040 del 20 de diciembre de 2004, 019177 del 3 de marzo de 2006 y 003433 del 13 de febrero de 2019

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia la peticionaria formula las siguientes preguntas:

- 1) *¿Bajo qué condiciones o causales la DIAN puede relevar el ejercicio de las funciones desempeñadas por el heredero administrador de bienes?*
- 2) *¿Con qué causales y en qué forma, es decir, se requiere que la DIAN emita acto administrativo relevando al heredero administrador de sus funciones?*
- 3) *¿Puede el heredero administrador renunciar a sus funciones y obligaciones ante la DIAN?*
- 4) *¿Es posible que las funciones del heredero administrador ante la DIAN sean reemplazadas por la persona designada por el despacho judicial como secuestre de los bienes de una sucesión?*

- 5) *¿A partir de la fecha de nombramiento y posesión del secuestre de los bienes de la sucesión, cesaría la competencia y funciones del heredero administrador ante la DIAN?*
- 6) *¿A partir de la posesión del secuestre, este quedaría encargado de presentar declaraciones y demás trámites ante la DIAN?*
- 7) *¿Los usufructos son embargables por la DIAN?*
- 8) *Los herederos de una sucesión pueden ser vinculados y están obligados a responder con su patrimonio propio por las deudas debidas por el causante (sucesión) a la DIAN, a pesar que la masa sucesoral no liquidada o en liquidación cuente con bienes suficientes y cuyo valor es mayor que las sumas adeudadas.*
- 9) *¿En qué momento procesal (en la etapa judicial) y en el proceso de cobro coactivo (administrativo DIAN) pueden vincular a los herederos de una sucesión para que respondan por las deudas ante la DIAN dejadas por el causante y en qué proporción responderían?*
- 10) *¿Primero se persiguen los bienes de la sucesión y si estos no alcanzaran para cubrir las deudas del causante con la DIAN, se podrían perseguir embargar, secuestrar y rematar el patrimonio personal de los herederos y en que proporción?*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

El artículo 7 del Estatuto Tributario establece que las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios. También precisa que la sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el Decreto extraordinario 902 de 1988.

La calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta que tienen las sucesiones ilíquidas, trae consigo el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, como lo son la presentación de declaraciones y el pago del impuesto. Esta conclusión también se predica para otros tributos administrados por la DIAN, con las precisiones hechas en los Oficios No. 008382 del 28 de noviembre de 2008 para el impuesto sobre las ventas- IVA y 021313 del 28 de agosto de 2019 para el Régimen Simple de Tributación - SIMPLE.

Por su parte, la Administración Tributaria, como titular de acreencias insolutas, poseedora de títulos ejecutivos a cargo del causante/sucesión ilíquida (que contienen obligaciones claras, expresas y exigibles, y constituyen plena prueba en su contra), está facultada para efectuar el cobro de las respectivas obligaciones.

En consideración a lo anterior y, con el fin de resolver las preguntas planteadas por la peticionaria, se analizará la situación de los herederos desde la perspectiva del cumplimiento de los deberes formales derivados de las obligaciones sustanciales a cargo de la sucesión ilíquida y el proceso administrativo de cobro.

En ese sentido, lo primero que se debe indicar es que la representación de la herencia, está reglada, en términos generales, en el artículo 1297 del Código Civil, en concordancia con los artículos 483 y siguientes del Código General del Proceso, los cuales hacen referencia a las personas que tienen derechos sobre la masa hereditaria y a los mecanismos para que estos sean reconocidos.

Por su parte, los artículos 571 y 572 del Estatuto Tributario, disponen quiénes se encuentran obligados a cumplir con el deber formal de declarar, recayendo en principio, en los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo y en sus representantes o administradores del patrimonio. Para el caso de las sucesiones, el literal d) y el párrafo del artículo 572 *ibídem* prevé lo siguiente:

“Artículo 572. Representante que deben cumplir deberes formales. Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas

(...)

d. 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;

(...)

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.” (Negrilla fuera del texto)

La interpretación oficial de estos artículos (Oficio No. 089040 del 20 de diciembre de 2004) ha señalado que cuando la declaración tributaria sea presentada por un heredero y, con posterioridad a ésta se presenten otras, la administración puede verificar en uso de sus facultades de fiscalización, en uno y otro caso, la calidad que ostenta el heredero o herederos que pretenden cumplir con la obligación.

Así las cosas, desde la perspectiva del cumplimiento de las obligaciones en el caso de las sucesiones, lo que hace la normatividad tributaria es reconocer lo dispuesto en la ley y

establecer una presunción en ese sentido, esto es, que la representación para cumplir con este fin es de quien tiene la facultad de administración de bienes, con unas reglas adicionales.

Esto significa además que la Administración Tributaria no tiene facultades para relevar al heredero administrador de bienes en el ejercicio de sus funciones, o de autorizar o desautorizar a quien actúe como representante de la sucesión, pues esto no es de su competencia. Esto, obviamente sin perjuicio de las facultades con las que cuenta la Administración de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales, e iniciar los procesos de fiscalización e imposición de sanciones cuando las mismas no sean cumplidas en debida forma. Esta conclusión permite responder las primeras tres preguntas formuladas por la peticionaria.

Respecto del proceso de cobro en los trámites asociados a la sucesión y las facultades atribuidas a la Administración, el artículo 844 del Estatuto tributario establece:

“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. Esta información deberá ser enviada a la oficina de cobranzas de la administración de Impuestos Nacionales que corresponda, con el fin de que ésta se haga parte en el trámite y obtenga el recaudo de las deudas de plazo vencido y de las que surjan hasta el momento en que se liquide la sucesión.

Si dentro de los veinte (20) días siguientes a la comunicación, la Administración de Impuestos no se ha hecho parte, el funcionario podrá continuar con los trámites correspondientes.

Los herederos, asignatarios o legatarios podrán solicitar acuerdo de pago por las deudas fiscales de la sucesión. En la Resolución que apruebe el acuerdo de pago se autorizará al funcionario para que proceda a tramitar la partición de los bienes, sin el requisito del pago total de las deudas.”

En ese sentido, el Oficio No. 089040 del 20 de diciembre de 2004 manifestó *“(…) la intervención de la Administración Tributaria, no es otra que la de acreedora, en virtud de lo cual la entidad se encuentra facultada para hacerse parte dentro del proceso, bien sea dentro de los veinte (20) días siguientes al recibo del aviso, o en cualquier tiempo siempre y cuando sea con anterioridad a proferirse la sentencia de adjudicación, aprobación, liquidación u homologación”.*

Para efectos de resolver las preguntas 4, 5 y 6 de la presente consulta, es necesario citar el contenido del Oficio No. 019177 del 3 de marzo de 2006, que sobre los efectos de las medidas cautelares señaló:

“Debe tenerse en cuenta que las medidas cautelares, no afectan la naturaleza de los hechos generadores de las obligaciones tributarias de presentación de declaración por concepto de Renta y Complementarios, Impuesto Sobre las Ventas, o la obligación de expedir factura, ya que con estas se pretende es garantizar el pago de obligaciones adquiridas por el responsable o contribuyente ante terceros o ante la misma entidad recaudadora, sin que esto signifique que se establezca un límite o desaparezca el hecho

*que da origen a la obligación tributaria. De esta manera, los ingresos y activos de la empresa embargados o cobijados por medidas cautelares, **deben declararse por parte del titular** así se destinen a cubrir pasivos de la entidad. Sobre el tema el despacho de manera general ha emitido los conceptos 029501 y 053019 de 2002 (problema jurídico No 3) y Oficio 089043 de 2004, los cuales se le remiten para su conocimiento. (...)"* (Negrilla fuera del texto)

De acuerdo a la interpretación oficial antes citada, se concluye que no es posible que con ocasión de una medida cautelar se sustituya al representante de la sucesión, en el cumplimiento de sus obligaciones y en el trámite del proceso administrativo de cobro, conclusión que permite responder las preguntas 4, 5 y 6 formuladas por la peticionaria.

En cuanto a la vinculación de los herederos en el proceso administrativo de cobro (preguntas 8, 9 y 10) el artículo 793 del Estatuto Tributario en su literal a) dispone:

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

a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario; (...)" (Negrilla por fuera de texto).

Sobre la interpretación de este artículo, el Oficio No. 003433 del 13 de febrero de 2019 precisó:

*“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. (...)

A lo anterior es importante agregar que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario precisa que la vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago, siendo que este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 *ibídem*.

Por último, respecto de la posibilidad de embargar el usufructo (pregunta 7) se recuerda la facultad que tiene la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN de decretar medidas cautelares de los bienes del deudor, entendiendo que dentro de este concepto se incluyen los derechos reales, y frente al cual el artículo 862 del Código Civil dispone:

“Artículo 862. Acreedores del usufructuario. Los acreedores del usufructuario pueden pedir que se le embargue el usufructo, y se les pague con él hasta concurrencia de sus créditos, prestando la competente caución de conservación y restitución a quien corresponda.

Podrán, por consiguiente, oponerse a toda cesión o renuncia del usufructo hecha con fraude de sus derechos.”

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda