



**CONTROVERSIAS, CONFLICTOS O LITIGIOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA - Normativa aplicable. Se deben resolver conforme con lo regulado en el Estatuto Tributario / NORMATIVA APLICABLE PARA RESOLVER O DECIDIR CONTROVERSIAS, CONFLICTOS O LITIGIOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA CUANDO NO EXISTE NORMA TRIBUTARIA CONCRETA - Aplicación de normativa general cuando existen vacíos en la normativa tributaria o no existe norma tributaria concreta que permita solucionar la controversia**

Las controversias de naturaleza tributaria deben resolverse conforme con lo regulado en el Estatuto Tributario. Esta codificación, por ser la especial, se prefiere frente a las normas que regulen asuntos de manera general, como los Códigos Civil y de Comercio. En lo pertinente, se acude a estas normativas solo cuando no existe norma tributaria concreta que permita dar solución a la controversia.

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS FRENTE A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS – Normativa aplicable**

La responsabilidad solidaria de los socios de las diferentes sociedades frente a las obligaciones tributarias está regulada en los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario y son estas las normas aplicables, salvo que se advierta algún vacío que haga necesario acudir a las normas generales, en este caso, los Códigos de Comercio o Civil.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 793**

**SOCIEDAD EN COMANDITA - Clases o denominación de los socios. Gestores o colectivos y comanditarios / SOCIEDAD EN COMANDITA - Representación y administración / SOCIEDAD EN COMANDITA - Capital social / SOCIO GESTOR O COLECTIVO DE SOCIEDAD EN COMANDITA - Clase de aportes y participación social / SOCIO GESTOR O COLECTIVO DE SOCIEDAD EN COMANDITA - Responsabilidad. Es solidaria e ilimitada frente a las operaciones sociales / SOCIO COMANDITARIO EN SOCIEDAD EN COMANDITA - Clase de aportes y participación social / SOCIO COMANDITARIO EN SOCIEDAD EN COMANDITA - Responsabilidad. Es limitada al monto de sus aportes / SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES - Acto de constitución y número mínimo de accionistas / SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES - Capital social. Está representado en acciones de igual valor y el aporte industrial de los socios gestores no forma parte del capital / SOCIO GESTOR SUScriptor DE ACCIONES DE CAPITAL EN SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES – Efectos jurídicos. Por ese hecho no pierde su calidad de socio gestor o colectivo, pues esta predomina, ni se limita, en manera alguna, su responsabilidad solidaria e ilimitada frente a las operaciones sociales**

Según el artículo 323 del C.Co., las sociedades en comandita [simple y por acciones] tienen dos clases de socios, los gestores o colectivos y los comanditarios. Los primeros, los socios gestores o colectivos, tienen a su cargo la representación de la sociedad [art. 327 C.Co.] y la administración de los negocios sociales [art.326 C.Co.]. Aportan trabajo o industria, esa participación representa el interés social (partes o cuotas de interés). Su responsabilidad se compromete de forma solidaria e ilimitada frente a las operaciones sociales [art. 323 C.Co.]. También pueden aportar capital sin que ello afecte su calidad de socios gestores [art. 325 C.Co.]. Los segundos, los



socios comanditarios, aportan capital [art. 325 C.Co.], su participación se representa en acciones y su responsabilidad solo resulta afectada respecto al monto de sus aportes [art.323 C.Co.]. Además, no pueden representar a la sociedad salvo por delegación de los socios gestores para una gestión específica [art. 327 C.Co.], ni pueden ser socios industriales [art 325 C.Co.]. Según el artículo 343 del C.Co., en el acto constitutivo de la **sociedad en comandita por acciones** no es necesario que intervengan los socios comanditarios; pero en la escritura de constitución siempre se expresará el nombre, domicilio y nacionalidad de los suscriptores, el número de acciones suscritas, su valor nominal y la parte pagada. Además, la sociedad en comandita por acciones no podrá constituirse ni funcionar con menos de cinco accionistas (socios comanditarios). Por su parte, el artículo 344 del C.Co. señala que el capital de la sociedad en comandita por acciones estará representado en títulos de igual valor (acciones). **Que el aporte de industria de los socios gestores no forma parte del capital social** y que tales socios podrán suscribir acciones de capital sin perder la calidad de colectivos o gestores, pues esta predomina, dada la connotación de ser socio gestor. Por tanto, de acuerdo con la ley mercantil, las acciones que tenga un socio gestor en el capital de una sociedad en comandita por acciones no desnaturalizan su condición de socio gestor o colectivo ni limitan, en manera alguna, su responsabilidad solidaria e ilimitada frente a las operaciones sociales. De lo contrario, bastaría con que un socio gestor suscribiera una o varias acciones para que dejara de responder como gestor, lo que va en contra de su calidad de administrador de este tipo de sociedades.

**FUENTE FORMAL:** CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 323 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 325 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 326 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 327 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 343 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 344

**SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES - Asimilación a sociedad anónima para efectos tributarios / RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD - Alcance y límites / EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD - Alcance del inciso segundo del artículo 794 del Estatuto Tributario frente a socios de sociedades en comandita por acciones. Se debe entender que la exclusión de solidaridad solo se aplica a los socios comanditarios, que son los que aportan capital, esto es, los accionistas, y no a los gestores o colectivos, pues el aporte de industria de estos no forma parte del capital social / SOCIO GESTOR SUScriptor DE ACCIONES DE CAPITAL EN SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES - Efectos jurídicos. Por ese hecho no pierde su calidad de socio gestor o colectivo / EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ACCIONISTAS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD - Exequibilidad del artículo 794 del Estatuto Tributario. Sentencia C 210 de 2000 de la Corte Constitucional / LÍMITE DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS GESTORES DE SOCIEDADES EN COMANDITA POR ACCIONES POR LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LA SOCIEDAD - Existencia de vacío en la normativa tributaria. No aplicación del inciso primero del artículo 794 del Estatuto Tributario. Por su condición de administradores naturales de la sociedad, efectúan aportes de trabajo o industria, que no forman parte del capital social y si bien pueden realizar aportes de capital, por este hecho no dejan de ser socios gestores; en consecuencia, como en esa precisa calidad, los socios gestores no tienen**



aportes de capital, el límite de su responsabilidad no puede ser el previsto en el artículo 794 del ET / **NORMATIVA APLICABLE PARA ESTABLECER EL LÍMITE DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS GESTORES DE SOCIEDADES EN COMANDITA POR ACCIONES POR LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LA SOCIEDAD – Aplicación de la normativa general del Código de Comercio, dado el vacío que sobre el tema existe en la normativa tributaria / RESPONSABILIDAD DE SOCIOS GESTORES DE SOCIEDADES EN COMANDITA POR ACCIONES POR LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LA SOCIEDAD - Es solidaria e ilimitada por las operaciones sociales / EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIO GESTOR DE SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD – Improcedencia. No aplicación del inciso segundo del artículo 794 del Estatuto Tributario a los socios gestores de sociedades en comandita por acciones / CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO QUE DECLARA NO PROBADA LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE CALIDAD DE DEUDOR SOLIDARIO DE SOCIO GESTOR DE SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES EN PROCESO ADMINISTRATIVO DE COBRO COACTIVO DE OBLIGACIONES FISCALES DE LA SOCIEDAD - Legalidad. Se declaran ajustados a derecho los actos acusados porque la responsabilidad del socio gestor por las obligaciones sociales es solidaria e ilimitada**

En materia tributaria, el inciso segundo del artículo 14 del E.T. dispone que las sociedades en comandita por acciones se asimilan a las sociedades anónimas. Con fundamento en el artículo 794 del E.T.[modificado art. 30 L.863/03], los socios responden solidariamente por el pago del tributo a cargo de la sociedad, a prorrata de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable. De manera expresa, el inciso segundo del artículo 794 del E.T., excluye de esa responsabilidad solidaria a **los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a estas**. Así, cuando el inciso segundo del artículo 794 del E. T. señala a los **accionistas**, para el caso de las sociedades en comandita por acciones debe entenderse que la exclusión de solidaridad se predica solo respecto de los **socios comanditarios, que son los que aportan capital, esto es, los accionistas**, como lo prevé el artículo 344 del Código de Comercio, pues el aporte de industria de los socios gestores no forma parte del capital social. La exclusión de solidaridad no se aplica, entonces, a los socios gestores o colectivos. Además, se reitera, esa calidad no se pierde por el hecho de efectuar aportes de capital o sea, suscribir y pagar acciones en las que se divide el capital social. Lo anterior es concordante con el artículo 352 del C. Co., que asimila a los socios gestores con los socios de las sociedades colectivas y a los comanditarios, con los accionistas de las sociedades anónimas, al indicar que en lo no regulado en el capítulo III, que se refiere a las sociedades en comandita por acciones, debe acudirse a las normas de una [sociedad colectiva] y otra [sociedad anónima]. Como refuerzo de la anterior consideración, se advierte que en sentencia C-210 de 2000, que declaró exequible el artículo 794 del Estatuto Tributario, sobre la exclusión de responsabilidad solidaria **de los accionistas por las obligaciones de la sociedad**, la Corte Constitucional precisó lo siguiente: *“El tratamiento diferencial que establece el artículo 794 del Estatuto Tributario, en el sentido de excluir de responsabilidad solidaria a los accionistas de las sociedades anónimas o asimiladas [...], se justifica como quiera que la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, sólo es aplicable a determinados tipos de agrupaciones societarias, en donde la característica personal es un elemento relevante, como quiera que, el vínculo intuitu,*



personae, es la característica esencial de las sociedades colectivas, de responsabilidad limitada e inclusive de las asociaciones de carácter colectivo, en las que es posible identificar una relación de gestión; evento que no ocurre con las sociedades anónimas o por acciones, en donde el factor intuitu personae se desdibuja, a tal punto que la gran mayoría de accionistas virtualmente se encuentran separados de la dirección o administración de la compañía, conforme a las propias reglas del Código de Comercio e inclusive de sus propios estatutos fundacionales." [...]. Por tanto, la exclusión de responsabilidad solidaria de los socios por el pago del tributo a cargo de la sociedad, consagrada en el artículo 794 del E. T. se aplica a las sociedades en comandita por acciones, como asimiladas a las sociedades anónimas, solo respecto a los socios comanditarios, que son los que tienen la calidad de accionistas en estas sociedades, esto es, sin relación directa con la administración y gestión de la sociedad. Así que no están excluidos de la responsabilidad solidaria por el pago de los tributos, los socios gestores o colectivos de la sociedad en comandita por acciones, respecto de quienes existe una relación directa y personal con la sociedad porque son los que administran sus negocios. Significa que, respecto del pago de los tributos de la sociedad en comandita por acciones, los socios gestores deben responder solidariamente. Corresponde definir si, para fines tributarios, tal responsabilidad solidaria es ilimitada o limitada. En principio, podría concluirse que al no aplicárseles la exclusión de solidaridad del inciso segundo del artículo 794 del E. T., los socios gestores deberían responder como lo indica, de manera general, esa misma norma en el inciso primero, esto es, a prorrata de sus aportes en la sociedad y del tiempo durante el cual hayan poseído tales aportes en el respectivo periodo gravable. No obstante, por su condición de socios gestores, administradores naturales de la sociedad, efectúan aportes de trabajo o industria, que no forman parte del capital social y si bien pueden realizar aportes de capital, por este hecho no dejan de ser socios gestores. En consecuencia, los socios gestores, en esa precisa calidad, no tienen aportes de capital. Por esa razón, el límite de su responsabilidad no puede ser el previsto en el artículo 794 del E.T. Así, frente al límite de responsabilidad solidaria del socio gestor en la sociedad en comandita por acciones se advierte un vacío en la normativa tributaria. Es pertinente, entonces, acudir a lo dispuesto en la legislación comercial: los artículos 323 del C.Co, aplicable a los socios gestores de la sociedad en comandita y el 294, aplicable a los socios gestores de la sociedad en comandita por acciones por remisión del artículo 352 de la misma codificación, según los cuales los socios gestores responden solidaria e ilimitadamente por las operaciones sociales. En consecuencia, en materia tributaria, la responsabilidad solidaria de los socios gestores por el pago del tributo a cargo de las sociedades en comandita por acciones es **ilimitada** (...) [D]esde el momento de la constitución de Hydros Melgar, la demandante participó como socio gestor de esta sociedad. Dada la calidad de socio gestor, que no se discute en este asunto, no es aplicable la exclusión del inciso segundo del artículo 794 del E.T., frente a la responsabilidad solidaria en el pago de tributos. Como se explicó al inicio de las consideraciones, el artículo 794 del E.T señala claramente como excluidos de la responsabilidad solidaria a los **accionistas** de las sociedades anónimas y las asimiladas a estas. Es cierto que Hydros Melgar es una sociedad en comandita por acciones, es decir, que es asimilada a una anónima, conforme el artículo 14 del E.T. No obstante, en la categoría de accionistas encuadran los socios comanditarios de las sociedades en comandita por acciones, pero no los socios gestores o colectivos, quienes son administradores de los negocios de la sociedad y la falta de vínculo directo y personal, que es la principal razón que sustenta la exclusión, se desvirtúa frente a



estos. Aclarado que la exclusión de solidaridad no es aplicable a los socios gestores y que en materia tributaria los socios gestores de la sociedad en comandita por acciones responden en forma solidaria e ilimitada por el pago del tributo de la referida sociedad, Caudales de Colombia como socio gestor de Hydros Melgar en liquidación, podía ser vinculada como deudor solidario para pagar los tributos a cargo de la última sociedad en mención, motivo por el cual no prospera la excepción propuesta por la demandante de falta de calidad de deudor solidario. En consecuencia, no se desvirtuó la legalidad de los actos demandados que negaron la excepción de falta de calidad de deudor solidario de la actora, por lo que se revoca la decisión de primera instancia y, en su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda. Sin embargo, se insta a la DIAN para que en el proceso administrativo de cobro tenga en cuenta los pagos que ya efectuó la demandante.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 14 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 794 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 294 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 323 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 344 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 352 / LEY 863 DE 2003 - ARTÍCULO 30

**SENTENCIA DE NULIDAD ABSOLUTA DE CONTRATO SOCIAL DE SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES CONSTITUIDA POR ESCRITURA PÚBLICA - Efectos jurídicos.** La declaración judicial de nulidad del contrato social no tiene el efecto de cambiar la naturaleza de la sociedad para convertirla en una sociedad de hecho ni hace que desaparezca la clase o el tipo societario, sino que genera su disolución y el estado de liquidación / **SOCIEDAD MERCANTIL O COMERCIAL DE HECHO - Formación.** El supuesto para considerar que una sociedad comercial es de hecho, es que la sociedad no se haya constituido por escritura pública / **SOCIEDAD IRREGULAR - Inexistencia.** Derogatoria del artículo 500 del Código de Comercio / **DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD COMERCIAL – Efectos y capacidad jurídica.** La sociedad disuelta conserva su capacidad jurídica solo para adelantar los actos tendientes a su inmediata liquidación, de modo que la sociedad disuelta sigue siendo sujeto de derechos y obligaciones

[D]esde la constitución de Hydros Melgar, Caudales de Colombia fue una de las socias gestoras de esta sociedad. Y desde el año 2007, quedó como única socia gestora, como consecuencia de la cesión de interés social a su favor. Por sentencia de 11 de septiembre de 2014 del Tribunal Administrativo del Tolima, dictada en una acción popular, se confirmó la decisión de primer grado de declarar la nulidad absoluta del contrato social de Hydros Melgar, por no tener autorización del Concejo Municipal de Melgar para su creación. Sobre la declaratoria de nulidad, se precisa que Hydros Melgar no se convirtió en una sociedad de hecho, pues tal nulidad no cambió su naturaleza de en comandita por acciones. Además, si se acude al artículo 498 del Código de Comercio, se observa que el supuesto para considerar una sociedad comercial de hecho es no constituirse por escritura pública, lo que en este caso no se cumple porque Hydros Melgar se constituyó por escritura pública. Cosa distinta es que ese acto de constitución haya sido anulado, circunstancia que no implica que la clase societaria desaparezca. Así que no es una sociedad de hecho en los términos del artículo 498 del C.Co. Tampoco puede considerarse como una sociedad irregular, en virtud del artículo 500 ib., puesto que esa norma quedó derogada por el Decreto 2155 de 1992. Hydros Melgar es, entonces, una sociedad en comandita por acciones en estado de liquidación, pues, según lo dispuesto en el



artículo 109 del Código de Comercio, la primera consecuencia de la nulidad declarada judicialmente es la disolución y estado de liquidación. Sin embargo, aparece en el expediente que el trámite de liquidación está pendiente de surtirse. Por su parte, el artículo 222 del Código de Comercio prevé que la sociedad disuelta no puede adelantar operaciones en desarrollo de su objeto social y que conserva su capacidad jurídica solo para los actos necesarios para la inmediata liquidación. Significa que Hydros Melgar es aún sujeto de derechos y obligaciones.

**FUENTE FORMAL:** CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 109 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 222 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 498 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 500 / LEY DECRETO 2155 DE 1992

**CONDENA EN COSTAS - Reglas / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

La Sala advierte que no se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 25000-23-37-000-2016-02075-01(23753)**

**Actor: CAUDALES DE COLOMBIA S.A.S. E.S.P.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y demandada contra la sentencia del 9 de febrero de 2018, proferida en audiencia inicial por el



Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y resolvió lo siguiente:

**“PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 001 del 15 de julio de 2016, mediante la cual se declaró no probada la excepción propuesta contra el Mandamiento de Pago 304-006 del 17 de mayo de 2016 y se ordenó seguir adelante la ejecución; y de la Resolución No. 001 del 7 de septiembre de 2016 que resolvió desfavorablemente el recurso de reposición interpuesto contra el acto anterior, precisándose que los referidos actos administrativos fueron proferidos por la División de Gestión de Recaudo y cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot de la DIAN, de conformidad con lo expuesto anteriormente.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho:

- **DECLÁRASE** que la demandante es deudora solidaria de HYDROS MELGAR S. EN C.A. E.S.P. pero a prorrata de sus aportes en la referida sociedad y del tiempo durante el cual los hubiere poseído en los periodos gravables 2007, 2009 y 2012, y
- **ORDÉNASE** a la UAE-DIAN seguir adelante la ejecución objeto de los actos acusados en este proceso teniendo en consideración la declaración anterior.

**TERCERO:** No se condena en costas.”

## ANTECEDENTES

Mediante escritura pública 9156 de 6 de septiembre de 2002 de la Notaría 29 de Bogotá, se constituyó la sociedad en comandita por acciones Hydros Melgar S. en C.A. E.S.P.[en adelante Hydros Melgar], de participación accionaria mixta, cuyo objeto principal era la prestación de los servicios públicos domiciliarios en el municipio de Melgar. La escritura de constitución se inscribió en el registro mercantil el 2 de octubre de 2002<sup>1</sup>.

En la constitución de la sociedad participaron como socios gestores Caudales de Colombia S.A.S. E.S.P [antes Gestaguas S.A.], Hydros Colombia S.A., Frizo Ltda, Constructora Némesis S.A. e Inversiones Zárate Gutiérrez y Cía S.C.S. y como socios comanditarios la Empresa de Servicios Públicos de Melgar- Empumelgar S.A. E.S.P. y 987 suscriptores o usuarios.

En virtud del acto de constitución, Hydros Melgar debía realizar todas las labores inherentes a la administración, operación, mantenimiento, comercialización, financiación, planificación e inversión de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, actividades que eran desarrolladas hasta esa fecha por Empumelgar.

Hydros Melgar fue considerada como una entidad descentralizada del orden municipal al sustituir a Empumelgar en la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

<sup>1</sup> La existencia de la escritura pública de constitución 9156 de 6 de septiembre de 2002 y su inscripción se verifica con el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Sur y Oriente del Tolima, expedido el 17 de noviembre de 2011. Fls. 33-34 c.a. 1.



Por escritura pública 493 de 6 de febrero de 2007 de la Notaría 51 de Bogotá<sup>2</sup>, aclarada por escritura pública 942 de 2 de marzo de 2007 de la misma notaría<sup>3</sup>, se aprobó la cesión del interés social y de las acciones de los socios gestores Hydros Colombia S.A., Frizo S.A, Constructora Némesis S.A. e Inversiones Zárate Gutiérrez y Cía S.C.S. a Caudales de Colombia S.A.S. E.S.P. Las escrituras en mención quedaron inscritas en el registro mercantil el 7 de marzo de 2007. Entonces, Caudales de Colombia S.A.S. E.S.P. en adelante Caudales de Colombia, quedó como único socio gestor de Hydros Melgar<sup>4</sup>.

En fallo de 19 de diciembre de 2013, dictado por el Juzgado Primero Administrativo de Descongestión del Circuito de Ibagué, en el proceso de acción popular [2004-02349], se declaró la nulidad del contrato de constitución de Hydros Melgar por no existir autorización previa del Concejo Municipal de Melgar para su creación<sup>5</sup>. El Tribunal Administrativo del Tolima, en sentencia de 11 de septiembre de 2014, confirmó la nulidad y modificó algunas órdenes<sup>6</sup>.

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot adelantó algunas actuaciones para obtener el pago de las obligaciones tributarias a cargo de Hydros Melgar, entre las que se destaca una reunión el 22 de mayo de 2015 con Caudales de Colombia, socio gestor<sup>7</sup>. En esa reunión, la DIAN informó que la suma adeudada por Hydros Melgar es de \$1.814.251.000 y que podía acogerse a la condición especial de pago contemplada en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014.

La administración tributaria profirió Mandamiento de Pago 006 de 17 de mayo de 2016 a cargo de Caudales de Colombia, en calidad de deudora solidaria de la sociedad Hydros Melgar, por la suma de \$2.089.148.000, más los intereses que se causen hasta cuando se haga efectivo el pago. Las obligaciones tributarias que respaldaron la orden de pago fueron las siguientes<sup>8</sup>:

| No. Obligación | Concepto | Año Per | Impuesto    | Sanción    | Interés       | Total         |
|----------------|----------|---------|-------------|------------|---------------|---------------|
| 1107601413837  | RENTA    | 2007    | 359.905.000 | 5.055.000  | 812.099.000   | 1.177.059.000 |
| 1109601286310  | RENTA    | 2009    | 294.771.000 | 17.811.000 | 497.349.000   | 809.931.000   |
| 110360030910   | RENTA    | 2012    | 54.965.000  | 0          | 47.193.000    | 102.158.000   |
|                | TOTAL    |         | 709.641.000 | 22.866.000 | 1.356.641.000 | 2.089.148.000 |

La demandante formuló como excepción la de no tener la calidad de deudor solidario<sup>9</sup>.

Mediante **Resolución 001 de 15 de julio de 2016**, la DIAN declaró no probada la excepción y ordenó seguir adelante la ejecución contra Caudales de Colombia<sup>10</sup>.

<sup>2</sup> Fls. 127-132 c.a. 1

<sup>3</sup> Fls. 149-156 c.a. 1

<sup>4</sup> Fls. 149 a 154 c.a. 1 Además, Caudales de Colombia adquirió 1600 acciones, que corresponden al 9,4189% del capital suscrito y pagado de Hydros Melgar.

<sup>5</sup> Fls. 71-121 c.p.

<sup>6</sup> Fls. 122-141 c.p.

<sup>7</sup> Fls. 148-149 c.p.

<sup>8</sup> Fls. 29-30 c.p.

<sup>9</sup> Fls. 31-35 c.p.

<sup>10</sup> Fls. 38-43 c.p.



La actora interpuso recurso de reposición<sup>11</sup> y por **Resolución 001 de 7 de septiembre de 2016**, la DIAN no repuso la resolución recurrida<sup>12</sup>.

La actora demandó los actos que declararon no probada la excepción formulada contra el mandamiento de pago.

### DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones<sup>13</sup>:

**“PRIMERA.** Que se declare la nulidad de la resolución 001 del 15 de julio de 2016 por medio de la cual se negaron las excepciones previas (sic) contra el mandamiento de pago No. 006 del 17 de mayo de 2016 proferida por el funcionario ejecutor de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Girardot U.A.E DIAN 8expediente 201000224) [...]

**SEGUNDA:** Que se declare la Nulidad de la resolución 001 del 7 de septiembre de 2016, proferida por el jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranza de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Girardot U.A.E. DIAN (expediente 201000224) [...]

**TERCERA:** Que como consecuencia de lo anterior se declare probada la excepción de no tener Caudales de COLOMBIA S.A.S. ESP la calidad de deudor solidario, y se revoque el mandamiento de pago 006 del 17 de mayo de 2016 en el que libró orden de pago contra CAUDALES DE COLOMBIA S.A.S. ESP en calidad de deudora de la sociedad HYDROS MELGAR S EN CA ESP, por las obligaciones referidas en dicho acto administrativo.

**CUARTA:** Que se restablezca el derecho de la parte demandante y se condene a la demandada a pagar debidamente indexada, la suma que llegase a ser pagada por CAUDALES DE COLOMBIA S.A. ESP dentro del proceso de cobro coactivo que la DIAN adelanta contra esa última.

**QUINTA:** Que a las sumas que resultaren probadas a cargo de la entidad demandada y por las cuales ésta sea condenada, se les apliquen en lo pertinente, los artículos 187, 192, y 193 de la ley 1437 de 2011, en particular en cuanto atañe a ordenar el pago de los intereses moratorios correspondientes.”

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 3 [1] del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 793, 794, 795, 795-1 y 828-1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 98, 222, 498 y 501 del Código de Comercio
- Artículo 529 y 530 del Código General del Proceso.

<sup>11</sup> Fls. 44-54 c.p.

<sup>12</sup> Fls. 57-60 c.p.

<sup>13</sup> Fls. 2-3 c.p.



El concepto de la violación se sintetiza así:

**Violación de las normas en que debieron fundarse los actos administrativos.**

La DIAN aplicó indebidamente el artículo 498 del C.Co., que define la sociedad de hecho, pues se apoyó en esa norma para concluir que como consecuencia de la nulidad judicial del acto de constitución, Hydros Melgar nunca existió ni tuvo personería jurídica, entonces realizó los actos bajo la figura de sociedad de hecho.

Sin embargo, Hydros Melgar se constituyó por escritura pública, de manera que no es una sociedad de hecho<sup>14</sup>.

La DIAN también aplicó indebidamente el artículo 501 del C.Co., pues el supuesto para que la responsabilidad de la actora sea solidaria e ilimitada fue que Hydros Melgar es una sociedad de hecho, lo que no ocurre en este caso.

**Violación de los artículos 98, 222 del Código de Comercio, 794 del Estatuto Tributario y 529 y 530 del Código General del Proceso.**

Sostuvo que Hydros Melgar se constituyó por escritura pública y esta se inscribió en el registro mercantil, lo que significa que obtuvo personería jurídica y la conserva aún para adelantar los trámites de liquidación, según lo disponen los artículos 222 del C.Co. y 529 y 530 del C.G.P.

El efecto de la nulidad absoluta del acto de constitución obliga a que se liquide el patrimonio para pagar las deudas a terceros, incluida la DIAN. El proceso de liquidación de las sociedades nulas está previsto en los artículos 524 y ss del C.G.P.

Por último, afirmó que la DIAN hizo referencia al artículo 794 del E.T., pero no lo aplicó. El mandamiento de pago se sustentó en que Caudales de Colombia debe responder solidaria e ilimitadamente por las deudas de Hydros Melgar, lo que no encuadra en el supuesto de esta norma, en la que se indica que los socios responden a prorrata de los aportes en el capital social.

**Violación del literal e) del artículo 793 del Estatuto Tributario.**

El artículo 793 literal e) del E.T. se aplica cuando en el proceso liquidatorio de una sociedad se ha pagado el pasivo externo y se distribuye el remanente entre los socios, a prorrata de sus aportes. En ese evento, si existen tributos pendientes por pagar, los socios deben responder hasta la concurrencia de lo recibido.

En este caso. no es aplicable el artículo 793 [lit e)] del E.T., que dispone que los titulares del respectivo patrimonio asociado o copartícipes, responden solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personería jurídica, dado

<sup>14</sup> Citó apartes de la sentencia 189 de 20 de agosto de 1991 de la Corte Suprema de Justicia en la que se estudian las consecuencias de la nulidad judicial de la sociedad, entre ellas indica que no pueden borrarse los actos realizados por la sociedad nula, en protección de los derechos de buena fe. En esa sentencia se deja claro que la sociedad nula no se transforma en de hecho. Ese pronunciamiento fue tenido en cuenta en el Oficio 220-130133 de 28 de junio de 2016 de la Superintendencia de Sociedades en el que explica los alcances de la nulidad del contrato social y sus efectos.



que no se está ante un proceso de cobro dirigido contra los titulares del respectivo patrimonio asociado o coopartícipes, pues Hydros Melgar es el titular del patrimonio, no Caudales de Colombia. La titularidad del patrimonio social de una sociedad anulada se denomina “*sociedad en liquidación*” y debe actuar por intermedio del liquidador.

### **Violación de los artículos 795 y 795-1 del Estatuto Tributario.**

En el mandamiento de pago, la DIAN señaló que Hydros Melgar no ha iniciado proceso liquidatorio, lo que implica la solidaridad de los socios en las deudas de esta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 795 del E.T.

El artículo 795 del E.T prevé como supuesto de hecho que un no contribuyente o exento de renta sirva como elemento de evasión tributaria de terceros. Sin embargo, Caudales de Colombia es contribuyente y no sirvió de elemento para evadir un tributo, por lo que esa norma no es aplicable, como tampoco lo es el artículo 795-1 del E.T.

Informó que ha solicitado varias veces a las autoridades judiciales designar liquidador y ordenar el inicio del proceso pero las demandas han sido rechazadas.

### **Violación del debido proceso.**

La DIAN no tenía competencia para declarar la existencia de una sociedad de hecho, ni para extender los efectos del artículo 501 del C.Co. a una sociedad declarada nula. Con ello se desconoció el debido proceso.

Los fallos dictados en la acción popular no declararon la existencia de una sociedad de hecho ni asignaron responsabilidad solidaria e ilimitada a los socios por las obligaciones frente a terceros.

Además, sin perjuicio de considerar que es improcedente la responsabilidad solidaria en este caso, los actos acusados determinaron sumas superiores al solo tributo adeudado por Hydros Melgar, lo que también vulnera el debido proceso.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones<sup>15</sup>:

Caudales de Colombia era socio gestor de Hydros Melgar y fue nombrado como representante legal de dicha sociedad, según escritura pública 9156 del 6 de septiembre de 2002 de la Notaría 29 de Bogotá.

El 29 de mayo de 2012, la demandante, como socio gestor y representante legal de Hydros Melgar, solicitó estado de cuenta de la deuda de dicha sociedad y formuló varias propuestas de facilidad de pago a la DIAN frente a las obligaciones por impuesto de renta de los años 2002, 2006, 2007, 2009 y 2012, con lo que demostró su interés y su calidad de deudor solidario.

<sup>15</sup> Fls. 193-213 c.p.



La Dirección Seccional profirió las Resoluciones de facilidades de pago 808004 del 30 de agosto de 2012 y 001 de 17 de junio de 2013, por 3.404.391.000 y \$399.301.000, respectivamente.

Ante el incumplimiento de Hydros Melgar en el pago de las cuotas acordadas, la DIAN reactivó el proceso de cobro coactivo. Así, profirió mandamiento de pago y vinculó a Caudales de Colombia como deudor solidario, en los términos fijados en el artículo 828 del E.T., dado que está demostrada la responsabilidad de la demandante por ser socio gestor y representante legal de Hydros Melgar.

Precisó que la discusión no debe centrarse en si Hydros Melgar es o no sociedad de hecho por la nulidad absoluta del acto de constitución declarada, pues lo determinante es que la referida sociedad tiene una obligación fiscal pendiente con la DIAN y que Caudales de Colombia, en su calidad de deudor solidario, por ser socio gestor, debe cumplir las obligaciones contraídas por el deudor principal.

Sostuvo que los actos demandados se enmarcan estrictamente en las normas aplicables con observancia del debido proceso, puesto que conforme con los artículos 573, 793 y 794 del E.T. y 105 y 502 del C.Co., cuando la sociedad esté en liquidación y existen el representante legal y los socios, estos son responsables solidarios de las obligaciones tributarias pendientes de pago.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal, en audiencia inicial celebrada el 9 de febrero de 2018, después de agotar todas las etapas, profirió fallo de primera instancia en el que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones que se resumen a continuación<sup>16</sup>:

La declaración judicial de la nulidad de Hydros Melgar no afecta a terceros, como la DIAN, razón por la que es aceptable la actuación de cobro coactivo adelantada para ejecutar las obligaciones adquiridas por la citada sociedad, por el impuesto de renta de las vigencias 2007, 2009 y 2012. No obstante, debe determinarse si la vinculación de la demandante a ese trámite como deudora solidaria está ajustada a derecho o no.

En este caso no es predicable que Hydros Melgar sea una sociedad de hecho en los términos definidos en los artículos 498, 499 y 500 del C.Co., puesto que declarada la nulidad del contrato de constitución no siguió realizando las actividades comerciales o de servicios.

Además, la omisión de los socios de iniciar la liquidación de la sociedad tampoco la convierte en una sociedad de hecho, de manera que la solidaridad de la demandante no se rige por las normas comerciales. Por tanto, la responsabilidad solidaria de la actora no es ilimitada, según los artículos 793 del E.T. y 51 de la Ley 633 de 2000.

<sup>16</sup> Fls. 256-275 c.p.



Los efectos de la declaratoria de nulidad judicial de Hydros Melgar exigen que sus asociados inicien el proceso de disolución y liquidación de la sociedad para determinar las obligaciones y cómo serán tratadas, respetándose las restituciones mutuas decretadas por el juez y los derechos de los terceros de buena fe, entre los que está la DIAN.

Aunque los socios aún no han surtido el trámite de liquidación, ello no puede alegarse en perjuicio de la DIAN para evadir las obligaciones tributarias a cargo de Hydros Melgar. Concluyó que las obligaciones tributarias de Hydros Melgar causadas mientras se presumió válida, debía pagarlas esta. Al no hacerlo, corresponde a los socios responder con el contribuyente por el pago del tributo hasta concurrencia del valor recibido a prorrata de sus aportes y por el tiempo durante el cual los hubieran poseído en el periodo gravable. En el presente caso, si bien la actora es deudora solidaria, la solidaridad no es ilimitada.

Por último, frente a la presunta vulneración del debido proceso con la expedición de los actos acusados porque la DIAN adelantó el cobro coactivo por un monto superior, advirtió que la indebida tasación de la deuda no se propuso como excepción en vía administrativa, por lo que no es procedente analizarla.

En consecuencia, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y como restablecimiento del derecho, declaró que la demandante es deudora solidaria de Hydros Melgar pero a prorrata de sus aportes en esa sociedad y del tiempo por el cual los haya poseído en los periodos gravables 2007, 2009 y 2012. Además, ordenó a la DIAN seguir adelante la ejecución conforme a tal declaración.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia en los siguientes términos<sup>17</sup>:

En el caso en discusión, Caudales de Colombia era consciente de que su responsabilidad es solidaria e ilimitada frente a la DIAN, en su calidad de socio gestor. Así lo demuestra el acta de comparecencia de los representantes de Caudales de Colombia, levantada el 22 de mayo de 2015, en la que el secretario general y primer suplente del gerente general de Caudales de Colombia reconoció que *“los socios del patrimonio resultante pendiente por liquidarse adquieren una responsabilidad solidaria frente a las acreencias generadas incluyendo las tributarias.”*

La solidaridad también se demuestra con el pago de \$1.396.584.000 que hizo Caudales de Colombia a la DIAN, con lo que quedó a paz y salvo con la obligación del año 2007. Las obligaciones de las vigencias 2009 y 2012 siguen pendientes de pago. Adjuntó certificado del Jefe de División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Seccional de Impuestos de Girardot<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Fls. 277-288 c.p.

<sup>18</sup> Fl. 287 c.p.



Advirtió que en la sentencia de primer grado se incurrió en un desacierto al determinar el monto por el cual debe responder la demandante y ello obligaría a que la DIAN devuelva un monto importante de dinero, lo que genera un perjuicio grave y un detrimento a los recursos de la Nación.

No comparte la consideración del *a quo* de que la solidaridad de la demandante no es ilimitada en virtud de lo dispuesto en los artículos 793 y 794 del E.T., pues, a su juicio, en este caso no son las normas aplicables.

Deben aplicarse las normas generales, esto es, los artículos 500 y 501 del Código de Comercio, que se refieren a las sociedades irregulares y a la responsabilidad solidaria e ilimitada de los asociados en las sociedades de hecho. La actora es una sociedad irregular porque se constituyó sin uno de los requisitos para su funcionamiento, conforme al artículo 500 del Código de Comercio.

La **actora** también apeló y pidió que se acceda totalmente a las pretensiones de la demanda. Sustentó el recurso en los siguientes términos<sup>19</sup>:

El artículo 794 del E.T. que determina la solidaridad de los socios a prorrata de sus aportes, no es aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a estas. El artículo 14 ib. establece que se asimilan a sociedades anónimas las sociedades en comandita por acciones y las sociedades irregulares o de hecho de características similares.

Como Hydros Melgar es una sociedad en comandita por acciones, asimilada a una sociedad anónima, sus socios como Caudales de Colombia, no responden bajo ningún título por las deudas tributarias de la sociedad contribuyente, en los términos fijados en el inciso segundo del artículo 794 del E.T.

Los socios tienen la intención de adelantar proceso liquidatorio y cumplir con las obligaciones pendientes con los acreedores, pero no es aceptable que sin sustento normativo se ordene ejecutar las deudas tributarias persiguiendo a sus socios, cuando ello está expresamente excluido en los artículos 14 y 794 del E.T.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**Las partes demandante y demandada** reiteraron los argumentos expuestos en el memorial de apelación.

**El Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular la actuación demandada en su integridad.

En efecto, advirtió que Hydros Melgar se creó como una sociedad en comandita por acciones, asimilada a una anónima, lo que implica, en los términos del artículo 794 del E.T., que la responsabilidad solidaria de los accionistas de esa clase de sociedades está excluida.

Citó la sentencia C-210 de 2000 la Corte Constitucional que estudió la exequibilidad del artículo 794 del E.T. En ese pronunciamiento se consideró que la exclusión contenida en esa norma se justifica en que la responsabilidad solidaria de los socios

<sup>19</sup> Fls. 289- 297 c.p.



por los impuestos de la sociedad solo es aplicable a determinados tipos de sociedades, en las que el vínculo personal es relevante y puede identificarse una relación de gestión.

Dicho vínculo personal no se presenta con las sociedades anónimas o por acciones, pues la mayoría de los accionistas están separados de la dirección o administración de la compañía.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada, la Sala precisa si prospera o no la excepción de falta de calidad de deudor solidario de la actora respecto a las obligaciones fiscales de Hydro Melgar S. A. E.S.P.

La Sala revoca la sentencia apelada y niega las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

#### Aplicación de las normas del Estatuto Tributario.

Las controversias de naturaleza tributaria deben resolverse conforme con lo regulado en el Estatuto Tributario. Esta codificación, por ser la especial, se prefiere frente a las normas que regulen asuntos de manera general, como los Códigos Civil y de Comercio. En lo pertinente, se acude a estas normativas solo cuando no existe norma tributaria concreta que permita dar solución a la controversia.

La responsabilidad solidaria de los socios de las diferentes sociedades frente a las obligaciones tributarias está regulada en los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario y son estas las normas aplicables, salvo que se advierta algún vacío que haga necesario acudir a las normas generales, en este caso, los Códigos de Comercio o Civil.

#### Responsabilidad solidaria de los socios gestores y comanditarios de las sociedades en comandita por acciones, asimiladas a anónimas.

Según el artículo 323 del C.Co., las sociedades en comandita [simple y por acciones] tienen dos clases de socios, los gestores o colectivos y los comanditarios.

Los primeros, los socios gestores o colectivos, tienen a su cargo la representación de la sociedad [art. 327 C.Co.] y la administración de los negocios sociales [art.326 C.Co]. Aportan trabajo o industria, esa participación representa el interés social (partes o cuotas de interés). Su responsabilidad se compromete de forma solidaria e ilimitada frente a las operaciones sociales [art. 323 C.Co]. También pueden aportar capital sin que ello afecte su calidad de socios gestores [art. 325 C.Co.].

Los segundos, los socios comanditarios, aportan capital [art. 325 C.Co.], su participación se representa en acciones y su responsabilidad solo resulta afectada respecto al monto de sus aportes [art.323 C.Co]. Además, no pueden representar a



la sociedad salvo por delegación de los socios gestores para una gestión específica [art. 327 C.Co.], ni pueden ser socios industriales [art 325 C.Co].

Según el artículo 343 del C.Co., en el acto constitutivo de la **sociedad en comandita por acciones** no es necesario que intervengan los socios comanditarios; pero en la escritura de constitución siempre se expresará el nombre, domicilio y nacionalidad de los suscriptores, el número de acciones suscritas, su valor nominal y la parte pagada.

Además, la sociedad en comandita por acciones no podrá constituirse ni funcionar con menos de cinco accionistas (socios comanditarios).

Por su parte, el artículo 344 del C.Co. señala que el capital de la sociedad en comandita por acciones estará representado en títulos de igual valor (acciones). **Que el aporte de industria de los socios gestores no forma parte del capital social** y que tales socios podrán suscribir acciones de capital sin perder la calidad de colectivos o gestores, pues esta predomina, dada la connotación de ser socio gestor.

Por tanto, de acuerdo con la ley mercantil, las acciones que tenga un socio gestor en el capital de una sociedad en comandita por acciones no desnaturalizan su condición de socio gestor o colectivo ni limitan, en manera alguna, su responsabilidad solidaria e ilimitada frente a las operaciones sociales. De lo contrario, bastaría con que un socio gestor suscribiera una o varias acciones para que dejara de responder como gestor, lo que va en contra de su calidad de administrador de este tipo de sociedades.

En materia tributaria, el inciso segundo del artículo 14 del E.T. dispone que las sociedades en comandita por acciones se asimilan a las sociedades anónimas.

Con fundamento en el artículo 794 del E.T.[modificado art. 30 L.863/03], los socios responden solidariamente por el pago del tributo a cargo de la sociedad, a prorrata de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable.

De manera expresa, el inciso segundo del artículo 794 del E.T., excluye de esa responsabilidad solidaria a **los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a estas**.

Así, cuando el inciso segundo del artículo 794 del E. T. señala a los **accionistas**, para el caso de las sociedades en comandita por acciones debe entenderse que la exclusión de solidaridad se predica solo respecto de los **socios comanditarios, que son los que aportan capital, esto es, los accionistas**, como lo prevé el artículo 344 del Código de Comercio, pues el aporte de industria de los socios gestores no forma parte del capital social.

La exclusión de solidaridad no se aplica, entonces, a los socios gestores o colectivos. Además, se reitera, esa calidad no se pierde por el hecho de efectuar aportes de capital o sea, suscribir y pagar acciones en las que se divide el capital social.

Lo anterior es concordante con el artículo 352 del C. Co., que asimila a los socios gestores con los socios de las sociedades colectivas y a los comanditarios, con los accionistas de las sociedades anónimas, al indicar que en lo no regulado en el capítulo III, que se refiere a las sociedades en comandita por acciones, debe acudirse a las normas de una [sociedad colectiva] y otra [sociedad anónima].

16



Como refuerzo de la anterior consideración, se advierte que en sentencia C-210 de 2000, que declaró exequible el artículo 794 del Estatuto Tributario<sup>20</sup>, sobre la exclusión de responsabilidad solidaria **de los accionistas por las obligaciones de la sociedad**, la Corte Constitucional precisó lo siguiente:

*“El tratamiento diferencial que establece el artículo 794 del Estatuto Tributario, en el sentido de excluir de responsabilidad solidaria a los accionistas de las sociedades anónimas o asimiladas [...], se justifica como quiera que la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, sólo es aplicable a determinados tipos de agrupaciones societarias, en donde la característica personal es un elemento relevante, como quiera que, el vínculo intuitu personae, es la característica esencial de las sociedades colectivas, de responsabilidad limitada e inclusive de las asociaciones de carácter colectivo, en las que es posible identificar una relación de gestión; evento que no ocurre con las sociedades anónimas o por acciones, en donde el factor intuitu personae se desdibuja, a tal punto que la gran mayoría de accionistas virtualmente se encuentran separados de la dirección o administración de la compañía, conforme a las propias reglas del Código de Comercio e inclusive de sus propios estatutos fundacionales.”* [Resaltado fuera de texto]

Por tanto, la exclusión de responsabilidad solidaria de los socios por el pago del tributo a cargo de la sociedad, consagrada en el artículo 794 del E. T. se aplica a las sociedades en comandita por acciones, como asimiladas a las sociedades anónimas, solo respecto a los socios comanditarios, que son los que tienen la calidad de accionistas en estas sociedades, esto es, sin relación directa con la administración y gestión de la sociedad.

Así que no están excluidos de la responsabilidad solidaria por el pago de los tributos, los socios gestores o colectivos de la sociedad en comandita por acciones, respecto de quienes existe una relación directa y personal con la sociedad porque son los que administran sus negocios.

Significa que, respecto del pago de los tributos de la sociedad en comandita por acciones, los socios gestores deben responder solidariamente. Corresponde definir si, para fines tributarios, tal responsabilidad solidaria es ilimitada o limitada.

En principio, podría concluirse que al no aplicárseles la exclusión de solidaridad del inciso segundo del artículo 794 del E. T., los socios gestores deberían responder como lo indica, de manera general, esa misma norma en el inciso primero, esto es, a prorrata de sus aportes en la sociedad y del tiempo durante el cual hayan poseído tales aportes en el respectivo periodo gravable.

No obstante, por su condición de socios gestores, administradores naturales de la sociedad, efectúan aportes de trabajo o industria, que no forman parte del capital social<sup>21</sup> y si bien pueden realizar aportes de capital, por este hecho no dejan de ser socios gestores. En consecuencia, los socios gestores, en esa precisa calidad, no tienen aportes de capital. Por esa razón, el límite de su responsabilidad no puede ser el previsto en el artículo 794 del E.T.

<sup>20</sup> Antes de la modificación del artículo 30 de la Ley 863 de 2003.

<sup>21</sup> Artículo 344 del Código de Comercio.



Así, frente al límite de responsabilidad solidaria del socio gestor en la sociedad en comandita por acciones se advierte un vacío en la normativa tributaria. Es pertinente, entonces, acudir a lo dispuesto en la legislación comercial: los artículos 323 del C.Co, aplicable a los socios gestores de la sociedad en comandita y el 294, aplicable a los socios gestores de la sociedad en comandita por acciones por remisión del artículo 352 de la misma codificación, según los cuales los socios gestores responden solidaria e ilimitadamente por las operaciones sociales.

En consecuencia, en materia tributaria, la responsabilidad solidaria de los socios gestores por el pago del tributo a cargo de las sociedades en comandita por acciones es **ilimitada**.

### Caso concreto

Como se precisó en los antecedentes, Hydros Melgar se constituyó mediante escritura pública 9156 de 6 de septiembre de 2002 de la Notaría 29 del Círculo de Bogotá, como una sociedad en comandita por acciones, inscrita en el registro mercantil.

Además, desde la constitución de Hydros Melgar, Caudales de Colombia fue una de las socias gestoras de esta sociedad. Y desde el año 2007, quedó como única socia gestora, como consecuencia de la cesión de interés social a su favor.

Por sentencia de 11 de septiembre de 2014 del Tribunal Administrativo del Tolima, dictada en una acción popular, se confirmó la decisión de primer grado de declarar la nulidad absoluta del contrato social de Hydros Melgar, por no tener autorización del Concejo Municipal de Melgar para su creación.

Sobre la declaratoria de nulidad, se precisa que Hydros Melgar no se convirtió en una sociedad de hecho, pues tal nulidad no cambió su naturaleza de en comandita por acciones. Además, si se acude al artículo 498 del Código de Comercio, se observa que el supuesto para considerar una sociedad comercial de hecho es no constituirse por escritura pública, lo que en este caso no se cumple porque Hydros Melgar se constituyó por escritura pública. Cosa distinta es que ese acto de constitución haya sido anulado, circunstancia que no implica que la clase societaria desaparezca.

Así que no es una sociedad de hecho en los términos del artículo 498 del C.Co. Tampoco puede considerarse como una sociedad irregular, en virtud del artículo 500 ib., puesto que esa norma quedó derogada por el Decreto 2155 de 1992.

Hydros Melgar es, entonces, una sociedad en comandita por acciones en estado de liquidación, pues, según lo dispuesto en el artículo 109 del Código de Comercio, la primera consecuencia de la nulidad declarada judicialmente es la disolución y estado de liquidación. Sin embargo, aparece en el expediente que el trámite de liquidación está pendiente de surtirse.

Por su parte, el artículo 222 del Código de Comercio prevé que la sociedad disuelta no puede adelantar operaciones en desarrollo de su objeto social y que conserva su capacidad jurídica solo para los actos necesarios para la inmediata liquidación. Significa que Hydros Melgar es aún sujeto de derechos y obligaciones.



Como también quedó expuesto en los antecedentes de esta providencia, la DIAN inició proceso administrativo de cobro para hacer efectivas las sumas adeudadas por Hydros Melgar por concepto de impuesto de renta, por los periodos gravables 2007, 2009 y 2012.

El 17 de mayo de 2016, la DIAN libró mandamiento de pago a cargo de Caudales de Colombia, como deudora solidaria de Hydros Melgar. En ese acto advirtió que ante la declaratoria de nulidad absoluta del contrato societario, *“la sociedad nunca surgió a la vida jurídica, por tanto se está en presencia de una ‘Sociedad de Hecho’”*.

Caudales de Colombia formuló como excepción la de no tener la calidad de deudor solidario.

Mediante **Resolución 001 de 15 de julio de 2016**, la DIAN declaró no probada la excepción y ordenó seguir adelante la ejecución. La actora interpuso recurso de reposición para insistir en la excepción propuesta y por **Resolución 001 de 7 de septiembre de 2016**, la DIAN no repuso la resolución recurrida.

Corresponde, entonces, determinar si era procedente o no la vinculación de la demandante como deudor solidario de Hydros Melgar, S.C.A. en liquidación, teniendo en cuenta la calidad de socio gestor de la referida sociedad.

Caber recordar que desde el momento de la constitución de Hydros Melgar, la demandante participó como socio gestor de esta sociedad. Dada la calidad de socio gestor, que no se discute en este asunto, no es aplicable la exclusión del inciso segundo del artículo 794 del E.T., frente a la responsabilidad solidaria en el pago de tributos.

Como se explicó al inicio de las consideraciones, el artículo 794 del E.T. señala claramente como excluidos de la responsabilidad solidaria a los **accionistas** de las sociedades anónimas y las asimiladas a estas. Es cierto que Hydros Melgar es una sociedad en comandita por acciones, es decir, que es asimilada a una anónima, conforme el artículo 14 del E.T.

No obstante, en la categoría de accionistas encuadran los socios comanditarios de las sociedades en comandita por acciones, pero no los socios gestores o colectivos, quienes son administradores de los negocios de la sociedad y la falta de vínculo directo y personal, que es la principal razón que sustenta la exclusión, se desvirtúa frente a estos.

Aclarado que la exclusión de solidaridad no es aplicable a los socios gestores y que en materia tributaria los socios gestores de la sociedad en comandita por acciones responden en forma solidaria e ilimitada por el pago del tributo de la referida sociedad, Caudales de Colombia como socio gestor de Hydros Melgar en liquidación, podía ser vinculada como deudor solidario para pagar los tributos a cargo de la última sociedad en mención, motivo por el cual no prospera la excepción propuesta por la demandante de falta de calidad de deudor solidario.

En consecuencia, no se desvirtuó la legalidad de los actos demandados que negaron la excepción de falta de calidad de deudor solidario de la actora, por lo que



se revoca la decisión de primera instancia y, en su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda.

Sin embargo, se insta a la DIAN para que en el proceso administrativo de cobro tenga en cuenta los pagos que ya efectuó la demandante. Al respecto, en el recurso de apelación, la misma demandada informó que Caudales de Colombia pagó la suma de \$1.396.584.000, con lo que quedó a paz y salvo por la obligación del año 2007. Como soporte allegó certificado de 19 de febrero de 2018 del Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Girardot en el que se relacionan las obligaciones de los años 2009 y 2012 y se indica *“CAUDALES DE COLOMBIA S.A.S. ES.P.NIT. 830.094.833, mediante Recibo Oficial de Pago 4910180277559 canceló a la Nación por concepto de Renta del año gravable 2007 la suma de \$1.396.584.000.”*<sup>22</sup>

### Condena en costas

La Sala advierte que no se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>23</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

## FALLA

**REVOCAR** la sentencia de 9 de febrero de 2018, proferida en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en la parte motiva. En su lugar, dispone:

**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por Caudales de Colombia S.A.S.

**SEGUNDO: INSTAR** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN para que, en el proceso administrativo de cobro adelantado contra Caudales de Colombia S.A.S., como deudor solidario de Hydros Melgar S. en CA ESP en Liquidación, tenga en cuenta los pagos que ya efectuó la demandante por concepto de impuesto de renta, vigencia 2007.

**TERCERO: NO CONDENAR** en costas.

<sup>22</sup> Fl. 288 c.p.

<sup>23</sup> CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Con firma electrónica)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

(Con firma electrónica)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Con firma electrónica)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Aclaro voto

**ACLARACIÓN DE VOTO / RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD - Interpretación y alcance del inciso primero del artículo 794 del Estatuto Tributario / SOLIDARIDAD - Noción y clase de relaciones que surgen de ella / SOLIDARIDAD PASIVA - Noción y características / CLASES DE RELACIONES QUE SURGEN DE LA SOLIDARIDAD - Relación externa entre acreedor y deudor y relación interna entre los deudores solidarios entre sí / SOLIDARIDAD PASIVA - Relación interna entre los deudores solidarios. Son diversas las hipótesis que se pueden presentar dependiendo de si el pago lo efectuó un deudor con o sin interés; bien de la existencia de codeudores interesados o de simples garantes / REPETICIÓN DEL PAGO DEL DÉBITO AJENO - Subrogación y acción de reembolso / SUBROGACIÓN – Efectos jurídicos / SUBROGACIÓN DE DEUDOR SOLIDARIO - Alcance y límites / ACCIÓN DE REEMBOLSO DEL FIADOR CONTRA EL DEUDOR - Objeto / EFECTOS DE LA FIANZA ENTRE COFIADORES – Subrogación en favor del fiador / FIADORES – Aplicación del principio de división de las relaciones internas / PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE LAS RELACIONES INTERNAS ENTRE FIADORES – Objeto. Busca evitar el llamado circuito de acciones**

2- Aunque comparto el sentido de la decisión, estimo plantear algunas precisiones respecto del entendimiento que en este caso le dio la Sala al artículo 794 del ET, porque los considero útiles para futuros análisis que desarrolle la Sección. 3- En mi criterio, cuando el inciso primero de la norma citada establece que los socios «responderán solidariamente por los impuestos» de la persona jurídica, pero «a prorrata de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable», la disposición no determina que tales obligaciones sean «solidarias limitadas a la participación de cada socio» ni conjuntas. Por el contrario, estimo que la primera fracción de ese inciso prevé la responsabilidad solidaria de los socios por las deudas tributarias de la compañía, de modo que estos responden íntegramente por la misma prestación; mientras que la segunda parte del párrafo señala que sus relaciones internas se organizan y liquidan en proporción a su participación dentro del capital social y al tiempo por el que la hayan poseído, lo que

21



riñe con una «responsabilidad solidaria a prorrata de sus aportes» y se enmarca plenamente en el concepto de obligaciones solidarias, según la teoría *ius privatista*.

4- Desde el derecho romano, la doctrina civilista ha concebido la solidaridad como un modo de ser del vínculo obligatorio que obedece a una de las especies de las obligaciones subjetivamente complejas, en las que existe unidad de objeto. Así, nos encontramos en presencia de la solidaridad pasiva cuandoquiera que haya una pluralidad de sujetos en el extremo pasivo de la relación jurídica respecto de una misma prestación y cada uno de ellos la deba íntegramente, aunque una sola vez, de modo que, satisfecho el crédito por cualquiera, aquellos se liberan frente a su acreedor. El rasgo distintivo de la solidaridad pasiva es la posibilidad con que cuenta el acreedor de perseguir la ejecución total de la prestación de uno cualquiera de los deudores, varios de ellos o de todos, en la proporción que a bien tenga, según su mayor conveniencia (artículos 1568 y 1571 del Código Civil, CC). Por ello, ninguna limitación podría llegar al punto de suprimir ese derecho que le asiste al acreedor, pues su ausencia transformaría la obligación solidaria en simplemente conjunta.

4.1- Ahora bien, en la solidaridad en general, y más visiblemente en la pasiva, se verifica la existencia de dos clases de relaciones: por un lado, la relación externa que vincula a las partes, acreedora y deudora; y, de otro lado, las relaciones internas, las de los varios deudores solidarios entre sí. Frente al acreedor cada uno de los codeudores solidarios es deudor a plenitud, sin que importe en razón de qué resultó obligado, esto es, si tiene o no interés en la deuda y en qué medida, de suerte que cada uno debe simultáneamente la misma prestación. Sin embargo, una vez extinta la obligación, desligadas por ello las partes, resta definir y liquidar las relaciones de los deudores entre sí. Es preciso, entonces, distinguir dos situaciones en que puede estar colocado cada deudor según tenga o no interés en la deuda. Si es interesado, debe soportar la deuda en proporción al interés que tenga en la relación obligatoria; al paso que, en cuanto carece de aquel, asume una responsabilidad por débito ajeno, por lo que, en definitiva, no tendrá que sufrir el peso de la obligación. En esas condiciones, quien satisfizo al acreedor puede repetir de los demás deudores lo pagado, según su posición respecto de la deuda, previo descuento de su propia cuota, en el supuesto de que también él tenga interés.

4.2- Así pues, en el escenario interno de la solidaridad pasiva son diversas las hipótesis que pueden presentarse dependiendo de si el pago lo efectuó un deudor con o sin interés; bien de la existencia de codeudores interesados o de simples garantes. Pero lo que aquí interesa es el evento en que el deudor que ha efectuado el pago no tiene interés en la deuda y, por lo mismo, tan solo responsable por un débito ajeno. Ello, en la medida en que los sujetos enlistados en el artículo 794 del ET, no realizan el hecho generador del impuesto y, por lo mismo, no tienen interés en la deuda. Bajo ese contexto, quien paga un débito ajeno tiene dos vías para repetir lo pagado: la subrogación y la acción de reembolso. En cuanto a la primera, el artículo 1670 del CC establece que la subrogación traspasa el crédito al pagador con todos los derechos, acciones y privilegios. De forma concordante, al ocuparse de la disciplina de las obligaciones solidarias, dicho cuerpo normativo limita los efectos de la subrogación respecto de cada uno de los codeudores a la parte o cuota que tenga este codeudor en la deuda (inciso 1.º del artículo 1579 del CC), al paso que el inciso 2.º de la norma citada preceptúa que, si la deuda interesa solo a uno o alguno de los codeudores, son responsables entre sí, según las partes que le corresponda en la deuda, «y los otros codeudores serán considerados como fiadores». Por su parte, de conformidad con el artículo 2395 *ibidem*, el fiador tiene acción contra el deudor principal, para el reembolso de lo que haya pagado por él y, si ha pagado en exceso, tiene también acción contra los demás cofiadores, si los hay, respecto de dicho

22



excedente (artículo 2403 CC). Así pues, el codeudor sin interés que ha pagado la deuda tiene acción contra el deudor principal por el total de la obligación, y contra los demás codeudores sin interés, pero solo respecto de la parte o cuota que les corresponda. Lo dicho es así aunque los fiadores se hubieren obligado solidariamente, ya que entre fiadores (solidarios o no) se aplica el principio de la división de sus relaciones internas, al tenor de las disposiciones citadas. Ello, con el objeto de evitar el llamado circuito de acciones, pues si se concede al fiador el derecho de demandar por el total a cada uno de sus cofiadores, el demandado, a su turno, podría accionar contra los demás en igual forma, cada uno de estos contra los demás y así sucesiva e indefinidamente.

**FUENTE FORMAL:** CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1568 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1571 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1579 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1670 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2403 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2395 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 794

**ACLARACIÓN DE VOTO / RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA** - Esquema o estructura obligacional. Se adapta al esquema tradicional de las obligaciones propio del derecho privado y, en ese orden, también puede adoptar la estructura de un vínculo jurídico complejo en su aspecto subjetivo / **OBLIGADOS AL PAGO DEL TRIBUTO** - Deudor tributario o sujeto pasivo stricto sensu y responsable del impuesto / **OBLIGACIÓN DEL RESPONSABLE DE PAGAR EL IMPUESTO** – Presupuestos de hecho del nacimiento de la responsabilidad tributaria. Notas distintivas. Son de muy variada índole, pero todos comparten por lo menos dos notas distintivas, que su responsabilidad no nace como consecuencia de la realización del hecho generador y la dependencia de la existencia de un deudor tributario / **RÉGIMEN DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA** – Normativa aplicable a la responsabilidad colateral o complementaria del responsable del impuesto. Se rige por el derecho común de la solidaridad civil / **OBLIGACIÓN CON PLURALIDAD DE SUJETOS EN LA PARTE PASIVA** – Imposibilidad de concurrencia de solidaridad pasiva y de divisibilidad de la obligación. Los deudores no pueden estar obligados solidariamente y, al mismo tiempo y en el mismo sentido, ser responsables tan solo de una cuota o parte de la deuda / **RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD** - Interpretación y alcance del inciso primero del artículo 794 del Estatuto Tributario. Entendimientos posibles y efectos jurídicos. Solo se pueden colegir dos interpretaciones posibles de dicho texto, o bien estamos en presencia de obligaciones conjuntas o ante obligaciones solidarias / **RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD** - Interpretación y alcance del inciso primero del artículo 794 del Estatuto Tributario. Obligación conjunta. Alcance de la interpretación e implicaciones / **RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD** - Interpretación y alcance del inciso primero del artículo 794 del Estatuto Tributario. Obligación solidaria. Alcance de la interpretación e implicaciones / **EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD** - Alcance del inciso segundo del artículo 794 del Estatuto Tributario. No contiene una *exclusión de solidaridad* como lo entendió la sentencia aclarada, sino una exclusión de responsabilidad para los sujetos listados en la norma, puesto que, sencillamente, de conformidad con dicha



**norma, ellos no responden, ni conjunta ni solidariamente, por las deudas tributarias**

5- En cuanto hace al derecho tributario, la relación jurídico-tributaria se adapta al esquema tradicional de las obligaciones propio del derecho privado y, en ese orden, también puede adoptar la estructura de un vínculo jurídico complejo en su aspecto subjetivo. Así, además del deudor tributario o *sujeto pasivo stricto sensu*, la ley también puede declarar obligado al pago del tributo a una persona distinta, denominada entonces *responsable del impuesto*. Los supuestos de hecho que generan, para el *responsable*, la obligación de pagar el impuesto (presupuestos de hechos del nacimiento de la responsabilidad tributaria) son de muy variada índole, pero todos comparten por lo menos dos notas distintivas, que tal responsabilidad no nace como consecuencia de la realización del hecho generador, y la dependencia de la existencia de un deudor tributario. Las personas que portan dicha calidad responden del importe de la deuda tributaria *junto* al sujeto pasivo en sentido estricto, se trata pues de personas que tienen la obligación de satisfacer deudas tributarias ajenas con el patrimonio propio. Cuando la responsabilidad colateral o complementaria a que se alude está sometida al régimen de la solidaridad (*i. e.* solidaridad tributaria) ofrece las notas características de la solidaridad civil. De esta manera, la situación de tales *responsables del impuesto* está reglada por el derecho común. 6- Hechas tales observaciones, se advierte que en el aspecto externo de una obligación con pluralidad de sujetos en la parte pasiva, los deudores no pueden estar obligados solidariamente y, al mismo tiempo y en el mismo sentido, ser responsables tan solo de una cuota o parte de la deuda, pues aquello es ya una contradicción en el plano de la lógica, y contraviene conceptos que el derecho privado ha decantado con paciencia desde épocas remotas. Tales son las razones por las que no comparto la argumentación expuesta en la sentencia cuando asevera, en primer lugar, que el artículo 794 del ET fija una responsabilidad solidaria de los socios frente a las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad, no obstante, a su vez, estar limitada por la misma disposición, pues solo se trataría de una responsabilidad a prorrata de sus aportes en aquella; y cuando afirma en segundo lugar que, en la medida en que el aporte del socio gestor no forma parte del capital, dicho límite no le sería aplicable a aquel, para seguidamente explicar que «frente al límite de responsabilidad solidaria del socio gestor en la sociedad en comandita por acciones se advierte un vacío en la normativa tributaria». Pues bien, este entendimiento del texto normativo elimina la facultad del ente público, sujeto activo de la relación jurídica, de dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios a fin de obtener el pago íntegro del impuesto, lo que comporta la recalificación de la obligación y, consecuentemente, las inconsistencias lógicas y conceptuales descritas (*i. e.* pese a afirmar la existencia de solidaridad, cada uno de los codeudores no está obligado al todo y, por lo mismo, el acreedor es desposeído de la facultad de exigir la completa satisfacción de su crédito de cualquiera de ellos). 7- Descartada una hipotética y contradictoria concurrencia de solidaridad pasiva y de divisibilidad en los términos planteados, corresponde identificar la recta interpretación del inciso 1.º del artículo 794 del ET, que concretamente ordena que «en todos los casos los socios (...) responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros (...), a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable». Como se anticipó, solo pueden colegirse dos interpretaciones posibles de dicho texto, o bien estamos en presencia de obligaciones conjuntas o ante obligaciones solidarias. En el primero de los

24



escenarios, esto es, en el de las conjuntas, deberá determinarse la proporción de la deuda tributaria que puede ser exigida a cada socio en consideración a su porcentaje de participación en la sociedad, y solo a esta cuota se restringe el derecho del acreedor tributario de perseguir el pago, por lo que aquellos serán tan solo fiadores ordinarios o simples. Tal interpretación supone desconocer la expresión «*solidariamente*» empleada explícitamente por el legislador, y sostener que allí se «*denomina impropriamente “responsabilidad solidaria de los socios (...)” a la obligación que adquieren de salir al pago de las obligaciones fiscales de la sociedad a prorrata de sus aportes*»; también implica establecer, a partir de una frase aislada del ET, un régimen de responsabilidad de los socios, frente a las obligaciones sociales, opuesto al desarrollado por el derecho mercantil para las formas asociativas en las que sus partícipes comprometen ilimitadamente su responsabilidad patrimonial (v.g. las sociedades colectivas o los socios de las en comandita), y, por último, despoja a la Administración tributaria, a efectos de la recaudación del impuesto, de la facilidad y seguridad que supone para esta la circunstancia de que se multipliquen los patrimonios que responden directamente del cumplimiento total de la obligación tributaria. La segunda de las inteligencias posibles del artículo en comento no parte de considerar que el legislador tributario redactó tal texto y disciplinó aquella situación jurídica erradamente, sino que estima que debe dársele plena aplicación al concepto de solidaridad utilizado ex profeso por dicha disposición, con todos los efectos principales y secundarios; y que la expresión «*a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas*» no hace más que referirse a las relaciones internas entre los socios y la sociedad una vez se liberan de la obligación tributaria, y que lo hace de forma consecuente con la reglamentación del derecho civil relativa a los efectos de la solidaridad pasiva respecto de los codeudores solidarios entre sí tal y como se esbozó en el epígrafe 4.2 de esta aclaración. En contraposición a la anterior, esta lectura es consistente con el derecho de las obligaciones, con la legislación mercantil que rige la situación de los socios en las sociedades en las que estos comprometen ilimitadamente su responsabilidad y preserva para la Administración la prerrogativa de la solidaridad a efectos de la exacción. Esta última postura es la que considero correcta. 8- En línea con lo anterior, juzgo conveniente señalar que el inciso 2.º del artículo 794 del ET no contiene una «*exclusión de solidaridad*» como lo entendió la sentencia objeto de la presente aclaración de voto, sino una exclusión de responsabilidad para los sujetos listados en la norma, puesto que, sencillamente, de conformidad con dicha norma, ellos no responden —ni conjunta ni solidariamente— por las deudas tributarias de la «*persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros socios, copartícipes o asociados*». De modo que resulta desacertado considerar que el aparte normativo en comento descarta la solidaridad de esos sujetos respecto de las deudas tributarias del ente económico, toda vez que, simple y llanamente, establece que no están sujetos al pago del tributo.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 794**

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

**ACLARACIÓN DE VOTO**

25

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)





**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2016-02075-01 (23753)  
**Demandante:** Caudales de Colombia SAS ESP

1- En la sentencia de la referencia se decidió que el socio gestor de una sociedad en comandita por acciones responde «*solidariamente*» por las deudas tributarias de la compañía, pero «*a prorrata de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable*». De modo que este tipo de accionistas están fuera del ámbito de aplicación de la «*exclusión de solidaridad*», pero que, dado que su aporte no hace parte del capital social, «*el límite de su responsabilidad no puede ser el previsto en el artículo 794 del ET*». En ese sentido, la providencia concluyó que el artículo 794 del ET prevé una responsabilidad solidaria a cargo de los sujetos enlistados en el inciso primero de la norma; que «*limita*» esa responsabilidad al monto «*de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable*»; mientras que el inciso segundo de la misma disposición constituye una «*exclusión de solidaridad*».

2- Aunque comparto el sentido de la decisión, estimo plantear algunas precisiones respecto del entendimiento que en este caso le dio la Sala al artículo 794 del ET, porque los considero útiles para futuros análisis que desarrolle la Sección.

3- En mi criterio, cuando el inciso primero de la norma citada establece que los socios «*responderán solidariamente por los impuestos*» de la persona jurídica, pero «*a prorrata de sus aportes en esta y del tiempo durante el cual hayan poseído los aportes en el respectivo periodo gravable*», la disposición no determina que tales obligaciones sean «*solidarias limitadas a la participación de cada socio*» ni conjuntas. Por el contrario, estimo que la primera fracción de ese inciso prevé la responsabilidad solidaria de los socios por las deudas tributarias de la compañía, de modo que estos responden íntegramente por la misma prestación; mientras que la segunda parte del párrafo señala que sus relaciones internas se organizan y liquidan en proporción a su participación dentro del capital social y al tiempo por el que la hayan poseído, lo que riñe con una «*responsabilidad solidaria a prorrata de sus aportes*» y se enmarca plenamente en el concepto de obligaciones solidarias, según la teoría *ius privatista*.

4- Desde el derecho romano, la doctrina civilista ha concebido la solidaridad como un modo de ser del vínculo obligatorio que obedece a una de las especies de las obligaciones subjetivamente complejas, en las que existe unidad de objeto<sup>24</sup>. Así, nos encontramos en presencia de la solidaridad pasiva cuandoquiera que haya una pluralidad de sujetos en el extremo pasivo de la relación jurídica respecto de una misma prestación y cada uno de ellos la deba íntegramente, aunque una sola vez, de modo que, satisfecho el crédito por cualquiera, aquellos se liberan frente a su acreedor.

El rasgo distintivo de la solidaridad pasiva es la posibilidad con que cuenta el acreedor de perseguir la ejecución total de la prestación de uno cualquiera de los deudores, varios de ellos o de todos, en la proporción que a bien tenga, según su mayor conveniencia (artículos 1568 y 1571 del Código Civil, CC). Por ello, ninguna limitación podría llegar al punto de suprimir ese derecho que le asiste al acreedor, pues su ausencia transformaría la obligación solidaria en simplemente conjunta<sup>25</sup>.

4.1- Ahora bien, en la solidaridad en general, y más visiblemente en la pasiva, se verifica la existencia de dos clases de relaciones: por un lado, la relación externa que vincula a las

<sup>24</sup> *El Digesto de Justiniano*, trad. esp. de D'Ors, Álvaro; et al., Editorial Aranzadi, Pamplona, 1968.

<sup>25</sup> Somarriva U., Manuel. *Tratado de las Cauciones*, Editorial Nascimento, Santiago de Chile, 1943, pág. 67. 26



partes, acreedora y deudora; y, de otro lado, las relaciones internas, las de los varios deudores solidarios entre sí.

Frente al acreedor cada uno de los codeudores solidarios es deudor a plenitud, sin que importe en razón de qué resultó obligado, esto es, si tiene o no interés en la deuda y en qué medida, de suerte que cada uno debe simultáneamente la misma prestación. Sin embargo, una vez extinta la obligación, desligadas por ello las partes, resta definir y liquidar las relaciones de los deudores entre sí. Es preciso, entonces, distinguir dos situaciones en que puede estar colocado cada deudor según tenga o no interés en la deuda. Si es interesado, debe soportar la deuda en proporción al interés que tenga en la relación obligatoria; al paso que, en cuanto carece de aquel, asume una responsabilidad por débito ajeno, por lo que, en definitiva, no tendrá que sufrir el peso de la obligación. En esas condiciones, quien satisfizo al acreedor puede repetir de los demás deudores lo pagado, según su posición respecto de la deuda, previo descuento de su propia cuota, en el supuesto de que también él tenga interés.

4.2- Así pues, en el escenario interno de la solidaridad pasiva son diversas las hipótesis que pueden presentarse dependiendo de si el pago lo efectuó un deudor con o sin interés; bien de la existencia de codeudores interesados o de simples garantes. Pero lo que aquí interesa es el evento en que el deudor que ha efectuado el pago no tiene interés en la deuda y, por lo mismo, tan solo responsable por un débito ajeno. Ello, en la medida en que los sujetos enlistados en el artículo 794 del ET, no realizan el hecho generador del impuesto y, por lo mismo, no tienen interés en la deuda.

Bajo ese contexto, quien paga un débito ajeno tiene dos vías para repetir lo pagado: la subrogación y la acción de reembolso. En cuanto a la primera, el artículo 1670 del CC establece que la subrogación traspasa el crédito al pagador con todos los derechos, acciones y privilegios. De forma concordante, al ocuparse de la disciplina de las obligaciones solidarias, dicho cuerpo normativo limita los efectos de la subrogación respecto de cada uno de los codeudores a la parte o cuota que tenga este codeudor en la deuda (inciso 1.º del artículo 1579 del CC), al paso que el inciso 2.º de la norma citada preceptúa que, si la deuda interesa solo a uno o alguno de los codeudores, son responsables entre sí, según las partes que le corresponda en la deuda, «y los otros codeudores serán considerados como fiadores».

Por su parte, de conformidad con el artículo 2395 *ibidem*, el fiador tiene acción contra el deudor principal, para el reembolso de lo que haya pagado por él y, si ha pagado en exceso, tiene también acción contra los demás cofiadores, si los hay, respecto de dicho excedente (artículo 2403 CC). Así pues, el codeudor sin interés que ha pagado la deuda tiene acción contra el deudor principal por el total de la obligación, y contra los demás codeudores sin interés, pero solo respecto de la parte o cuota que les corresponda. Lo dicho es así aunque los fiadores se hubieren obligado solidariamente, ya que entre fiadores (solidarios o no) se aplica el principio de la división de sus relaciones internas, al tenor de las disposiciones citadas. Ello, con el objeto de evitar el llamado circuito de acciones, pues si se concede al fiador el derecho de demandar por el total a cada uno de sus cofiadores, el demandado, a su turno, podría accionar contra los demás en igual forma, cada uno de estos contra los demás y así sucesiva e indefinidamente.

5- En cuanto hace al derecho tributario, la relación jurídico-tributaria se adapta al esquema tradicional de las obligaciones propio del derecho privado y, en ese orden, también puede adoptar la estructura de un vínculo jurídico complejo en su aspecto subjetivo. Así, además del deudor tributario o *sujeto pasivo stricto sensu*, la ley también puede declarar obligado al pago del tributo a una persona distinta, denominada entonces *responsable del impuesto*.

Los supuestos de hecho que generan, para el *responsable*, la obligación de pagar el impuesto (presupuestos de hechos del nacimiento de la responsabilidad tributaria) son ~~de~~



muy variada índole, pero todos comparten por lo menos dos notas distintivas, que tal responsabilidad no nace como consecuencia de la realización del hecho generador, y la dependencia de la existencia de un deudor tributario. Las personas que portan dicha calidad responden del importe de la deuda tributaria *junto* al sujeto pasivo en sentido estricto, se trata pues de personas que tienen la obligación de satisfacer deudas tributarias ajenas con el patrimonio propio.

Cuando la responsabilidad colateral o complementaria a que se alude está sometida al régimen de la solidaridad (*i. e.* solidaridad tributaria) ofrece las notas características de la solidaridad civil. De esta manera, la situación de tales *responsables del impuesto* está reglada por el derecho común.

6- Hechas tales observaciones, se advierte que en el aspecto externo de una obligación con pluralidad de sujetos en la parte pasiva, los deudores no pueden estar obligados solidariamente y, al mismo tiempo y en el mismo sentido, ser responsables tan solo de una cuota o parte de la deuda, pues aquello es ya una contradicción en el plano de la lógica, y contraviene conceptos que el derecho privado ha decantado con paciencia desde épocas remotas.

Tales son las razones por las que no comparto la argumentación expuesta en la sentencia cuando asevera, en primer lugar, que el artículo 794 del ET fija una responsabilidad solidaria de los socios frente a las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad, no obstante, a su vez, estar limitada por la misma disposición, pues solo se trataría de una responsabilidad a prorrata de sus aportes en aquella; y cuando afirma en segundo lugar que, en la medida en que el aporte del socio gestor no forma parte del capital, dicho límite no le sería aplicable a aquel, para seguidamente explicar que *«frente al límite de responsabilidad solidaria del socio gestor en la sociedad en comandita por acciones se advierte un vacío en la normativa tributaria»*. Pues bien, este entendimiento del texto normativo elimina la facultad del ente público, sujeto activo de la relación jurídica, de dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios a fin de obtener el pago íntegro del impuesto, lo que comporta la recalificación de la obligación y, consecuentemente, las inconsistencias lógicas y conceptuales descritas (*i. e.* pese a afirmar la existencia de solidaridad, cada uno de los codeudores no está obligado al todo y, por lo mismo, el acreedor es desposeído de la facultad de exigir la completa satisfacción de su crédito de cualquiera de ellos).

7- Descartada una hipotética y contradictoria concurrencia de solidaridad pasiva y de divisibilidad en los términos planteados, corresponde identificar la recta interpretación del inciso 1.º del artículo 794 del ET, que concretamente ordena que *«en todos los casos los socios (...) responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros (...), a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable»*. Como se anticipó, solo pueden colegirse dos interpretaciones posibles de dicho texto, o bien estamos en presencia de obligaciones conjuntas o ante obligaciones solidarias.

En el primero de los escenarios, esto es, en el de las conjuntas, deberá determinarse la proporción de la deuda tributaria que puede ser exigida a cada socio en consideración a su porcentaje de participación en la sociedad, y solo a esta cuota se restringe el derecho del acreedor tributario de perseguir el pago, por lo que aquellos serán tan solo fiadores ordinarios o simples. Tal interpretación supone desconocer la expresión *«solidariamente»* empleada explícitamente por el legislador, y sostener que allí se *«denomina impropriamente “responsabilidad solidaria de los socios (...)” a la obligación que adquieren de salir al pago de las obligaciones fiscales de la sociedad a prorrata de sus aportes»*<sup>26</sup>; también implica

<sup>26</sup> Sentencia del del 12 de marzo de 2009, exp. 16244, CP: Héctor J. Romero Díaz.



establecer, a partir de una frase aislada del ET, un régimen de responsabilidad de los socios, frente a las obligaciones sociales, opuesto al desarrollado por el derecho mercantil para las formas asociativas en las que sus partícipes comprometen ilimitadamente su responsabilidad patrimonial (v.g. las sociedades colectivas o los socios de las en comandita), y, por último, despoja a la Administración tributaria, a efectos de la recaudación del impuesto, de la facilidad y seguridad que supone para esta la circunstancia de que se multipliquen los patrimonios que responden directamente del cumplimiento total de la obligación tributaria.

La segunda de las inteligencias posibles del artículo en comento no parte de considerar que el legislador tributario redactó tal texto y disciplinó aquella situación jurídica erradamente, sino que estima que debe dársele plena aplicación al concepto de solidaridad utilizado ex profeso por dicha disposición, con todos los efectos principales y secundarios; y que la expresión «a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas» no hace más que referirse a las relaciones internas entre los socios y la sociedad una vez se liberan de la obligación tributaria, y que lo hace de forma consecuente con la reglamentación del derecho civil relativa a los efectos de la solidaridad pasiva respecto de los codeudores solidarios entre sí tal y como se esbozó en el epígrafe 4.2 de esta aclaración. En contraposición a la anterior, esta lectura es consistente con el derecho de las obligaciones, con la legislación mercantil que rige la situación de los socios en las sociedades en las que estos comprometen ilimitadamente su responsabilidad y preserva para la Administración la prerrogativa de la solidaridad a efectos de la exacción.

Esta última postura es la que considero correcta.

8- En línea con lo anterior, juzgo conveniente señalar que el inciso 2.º del artículo 794 del ET no contiene una «exclusión de solidaridad» como lo entendió la sentencia objeto de la presente aclaración de voto, sino una exclusión de responsabilidad para los sujetos listados en la norma, puesto que, sencillamente, de conformidad con dicha norma, ellos no responden —ni conjunta ni solidariamente— por las deudas tributarias de la «persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros socios, copartícipes o asociados». De modo que resulta desacertado considerar que el aparte normativo en comento descarta la solidaridad de esos sujetos respecto de las deudas tributarias del ente económico, toda vez que, simple y llanamente, establece que no están sujetos al pago del tributo.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**