

# Responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad en materia tributaria

## Social responsibility of members for the debts of the society in tax matters

Electo Enrique Rivera Rojano<sup>1</sup>, Angela Carolina Vaca Bohórquez<sup>2</sup>

1. Coordinador de programas postgraduales en la Universidad Autónoma del Caribe, *erivera@uac.edu.co*.

2. Candidata a magister en la Universidad Externado

### RESUMEN

El presente tema de reflexión está orientado a describir cómo opera la responsabilidad de los socios respecto de las deudas de la sociedad en materia tributaria. Con el objeto de ubicarnos en el tema, primero haremos una descripción somera de la relación jurídica tributaria, el papel del hecho generador como estructura jurídica del tributo y sus elementos. Después se hará referencia a la responsabilidad en materia tributaria y sus especies, solidaridad y subsidiariedad para finalizar con el estudio del tema central a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

**Palabras clave:** Responsabilidad tributaria, deudas de sociedad tributaria.

### ABSTRACT

This issue of reflection is intended to describe how operates the responsibility of members of the society relating to tax debts. For placing us in the topic, we will first do a brief description of the tax legal relationship, the role of the operative legal structure of the tribute and its elements. It will then be reference to the responsibility on tax matters and their species, solidarity and subsidiarity to finish with the study of the topic in the light of the jurisprudence of the Constitutional Court.

**Key words:** tax liability, tax society Collections.

### Obligación tributaria: relacion jurídica – tributaria

La obligación tributaria es entendida doctrinariamente como una relación jurídica, con fundamento legal, que conlleva una prestación de dar a cargo de un particular a favor del Estado, junto con una serie de obligaciones y deberes formales que comprenden obligaciones de hacer o de no hacer con el fin de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal. Relación jurídica que se conoce como **relación jurídica tributaria**.<sup>1</sup>

De esta forma, la relación jurídica tributaria es una relación jurídica compleja, pues no solo versa sobre una obligación, que en principio sería la obligación tributaria principal, esto es el pago

del tributo, sino que además comprende otras obligaciones de tipo formal y los denominados “deberes tributarios”<sup>2</sup>.

### Clasificación

Por ser una relación jurídica compleja, la relación jurídica tributaria comprende distintas y variadas relaciones jurídicas que se clasifican de la siguiente manera:

<sup>1</sup> Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones fundamentales de derecho tributario*. 2ª edición, Universidad del Rosario, 1997, p. 187.

<sup>2</sup> En el mismo sentido, el Consejo de Estado ha afirmado que “la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas”. Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457.

- **De acuerdo al régimen jurídico aplicable:**

**Obligación Tributaria:** Es una *relación jurídica obligacional ex lege*, es decir que se trata de un vínculo jurídico que emana de la ley, con base en el deber de contribuir, cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación que consiste en dar una suma de dinero a cargo del sujeto pasivo del tributo – deudor – y a favor del Estado – acreedor.

**Deberes Tributarios:** están referidos a aquellas cargas que deben soportar los administrados en virtud de las denominadas “*prerrogativas públicas*”, fundamentadas en la *relación de poder* que existe entre el Estado y los ciudadanos. Poder que se ejerce en desarrollo de una función pública establecida en la ley, y cuyo incumplimiento acarrea una sanción, también fijada legalmente.

- **De acuerdo al contenido**

**Obligación Tributaria Sustancial:** Es aquella obligación que nace de la relación jurídica fundamentada en la ley, que consiste en el pago del tributo al Estado por parte del Sujeto Pasivo como consecuencia de la realización del hecho generador del mismo<sup>3</sup>.

**Obligación Tributaria Formal:** Son obligaciones instrumentales, cuya prestación puede ser de hacer o no hacer, dirigidas a determinar la existencia de la obligación sustancial, buscar el cumplimiento y posibilitar la investigación y recaudación de los tributos.

**Hecho generador como estructura jurídica del tributo**

El hecho generador está referido al conjunto de presupuestos que por voluntad de la ley, generan el nacimiento de una obligación tributaria. En palabras de MARIN ELIZALDE “*es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago del tributo*”<sup>4</sup>.

Ese conjunto de supuestos de hecho se compone por todas las circunstancias previstas por la norma jurídica para que la obligación tributaria se configure y a los que se ha denominado elementos del hecho generador.

**Elementos**

De acuerdo a la construcción dogmática elaborada por GIANINI los dos elementos constitutivos del hecho generador son: el elemento objetivo y el elemento subjetivo, que procederemos a describir a continuación:

<sup>3</sup> A pesar que, como afirma MARIN ELIZALDE, pueden existir obligaciones jurídicas tributarias sustanciales que no se originan por la realización del hecho generador del impuesto, como las normas que convierten a un sujeto en sustituto del contribuyente.

<sup>4</sup> MARIN ELIZALDE, Mauricio. Lección 14. La estructura jurídica del tributo: el hecho generador. Lecciones de Derecho Fiscal. Tomo I, 1ª ed. Universidad Externado de Colombia, p. 414.

**Elemento objetivo<sup>5</sup>**

El elemento objetivo del hecho generador define los actos, hechos y situaciones jurídicas de una persona o de sus bienes. Así mismo, este elemento ha sido fraccionado dogmáticamente en cuatro aspectos para facilitar su interpretación y comprensión. Aspectos que desarrollaremos a continuación por considerarlos realmente importantes para el desarrollo del presente escrito.

- **Aspecto material**

Son actos, hechos o situaciones de naturaleza económica o jurídica, relativos a las actividades o a determinadas cualidades o condiciones de las personas, que se materializan en una manifestación de capacidad económica.

El aspecto material puede ser genérico, en el sentido de que sea establecido de manera genérica en la norma jurídica para que sea especificado posteriormente; o, puede ser específico, entendido como los actos, hechos o situaciones jurídicas que están lo suficientemente especificados en la norma jurídica que no da cabida a mayor individualización.

- **Aspecto espacial**

El aspecto espacial alude al lugar donde se realiza el hecho generador, y es importante por la incidencia que puede llegar a tener en la identificación del sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria sustancial, además de delimitar territorialmente la producción del hecho generador y, en consecuencia, el ámbito de aplicación de las normas tributarias relativas al mismo.

- **Aspecto temporal**

Este aspecto se refiere a la determinación del momento en que el hecho generador se produce, y en consecuencia la causación<sup>6</sup> (momento en que el aspecto temporal se integra con los demás elementos del hecho generador para que la relación jurídica tributaria nazca) y exigibilidad (facultad que tiene el sujeto activo para exigir el pago) de la obligación tributaria, además de la ley aplicable.

- **Aspecto cuantitativo**

El aspecto cuantitativo señala el grado en que se realiza el hecho generador, expresando la medida en que la materia u objeto imponible, sea ingresos, consumo o patrimonio, incide o forman parte del supuesto de hecho para, posteriormente, fijar el valor del tributo.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 417.

<sup>6</sup> Condición que es indispensable para precisar si un tributo es instantáneo o de periodo, pues si el hecho generador se causa en un momento determinado y se agota en ese momento es un tributo instantáneo y si, por el contrario, la realización del hecho generador se extiende en el tiempo, el tributo es de periodo, estableciéndose normativamente el momento de la causación, sea al inicio o al final del periodo.

### **Elemento subjetivo**

Este elemento apunta a establecer quiénes son las personas que participan en la realización del hecho generador, pues como se ha dicho anteriormente la relación jurídico tributaria involucra dos sujetos, uno en cada extremo, por un lado el sujeto activo, quien exige el cumplimiento de la obligación y por otro lado, el sujeto pasivo el deudor de la prestación de dar una suma de dinero con fundamento en el deber constitucional de contribuir con las cargas públicas.

#### **- Sujeto activo**

Se denomina sujeto activo al ente<sup>7</sup> que, está en capacidad de exigir el cumplimiento de la prestación<sup>8</sup> objeto de la relación jurídico tributaria, esto es quien en ejercicio del poder fiscal de gestión y disposición es el titular de la relación tributaria y es competente para aplicar las normas y procedimientos para, de esta forma, adelantar las actividades de gestión, inspección, fiscalización, recaudo y cobro coactivo.

No obstante, vale la pena aclarar que hay ocasiones en las que el sujeto activo de la función tributaria no coincide con el titular del crédito tributario, como cuando un contribuyente, persona jurídica de carácter privado, se constituye en agente retenedor del impuesto de renta respecto de otros contribuyentes no estando a su favor la recaudación de las sumas de dinero que él retiene.<sup>9</sup>

Así, en lo que tiene que ver con los impuestos de carácter nacional el sujeto activo de la relación tributaria sustancial es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y respecto de los impuestos de carácter territorial son las Secretarías de Hacienda, que son los entes generalmente designados por las ordenanzas y acuerdos como titulares del crédito tributario.

#### **- Sujeto pasivo**

Se califica como sujeto pasivo a aquel que está obligado a cumplir las prestaciones tributarias originadas tanto de la obligación tributaria sustancial como de la relación tributaria formal, sin importar si ese sujeto realiza o no el hecho generador.

De esta forma y teniendo en cuenta que doctrinariamente existen numerosas clasificaciones concernientes a los obligados<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Que, en palabras de MARIN ELIZALDE, tratándose de la obligación tributaria sustancial es la Hacienda Pública, concebida como los entes autorizados por la ley para hacerla efectiva; y, en lo relativo a la relación tributaria formal es la Administración Tributaria, entendiéndose la Hacienda Pública como una institución distinta a la Administración Tributaria.

<sup>8</sup> Sea esta prestación de dar, en el caso de la obligación tributaria sustancial, o de hacer o no hacer, en el caso de las obligaciones tributarias formales.

<sup>9</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario, en Lecciones de Cátedra, Valladolid. 2000, Lex Nova, p. 261

<sup>10</sup> Obligado tributario, concepto propio del derecho alemán que cobija a los sujetos pasivos de la obligación tributaria sustancial y a los sujetos pasivos de las obligaciones formales y, al igual que las clasificaciones sobre el elemento subjetivo del hecho generador suscita controversias y numerosas críticas.

en materia tributaria a continuación procedemos a exponer la clasificación de los sujetos pasivos desde el punto de vista de los obligados a pagar las deudas tributarias, por ser este el tema central del presente escrito.

### **Clasificación**

#### **- Contribuyente**

El contribuyente es el obligado tributario por excelencia, es quien realiza el hecho establecido por la ley como originario de la obligación tributaria, es decir que es deudor directo de la obligación tributaria sustancial por ser una deuda propia, aspecto que vale la pena resaltar pues es el único de los sujetos pasivos que realiza el hecho generador.

Por otro lado se ha afirmado que por realizar el hecho generador, el contribuyente es el "titular" de la capacidad económica, afirmación en la que se han basado algunos autores como PLAZAS VEGA<sup>11</sup> para elaborar la clasificación del sujeto pasivo en: sujeto pasivo económico y sujeto pasivo jurídico; asociando al primero con el objeto imponible y al segundo con el hecho generador. Posición que ha sido objeto de múltiples críticas por cuanto solo a partir de la realización del hecho generador nace la obligación tributaria sustancial, que únicamente puede ser imputada al sujeto que lo realiza, quien no es otro que el contribuyente.

#### **- Sustituto**

Es entendido como el sujeto que desplaza al contribuyente como deudor dentro de la relación jurídica tributaria, obligándose a pagar la obligación tributaria sustancial y las obligaciones tributarias formales. Un individuo se constituye como sustituto solo por disposición legal, por medio de la cual se establece un supuesto de hecho que genera el nacimiento de la obligación de cumplir con la obligación tributaria sustancial a cargo del sustituto desplazando, de esa forma, al contribuyente subsistiendo como único obligado frente al sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

#### **- Retenedores**

La retención es un mecanismo anticipado de recaudación de los impuestos. La obligación de retener es una obligación autónoma e independiente de la obligación tributaria sustancial, que es establecida legalmente a cargo un sujeto denominado agente de retención o retenedor que le impone cumplir con la obligación tributaria sustancial (realizar materialmente la retención y pagar las sumas de dinero correspondientes a la Hacienda Pública) y con los deberes formales (expedir los certificados de retención, por ejemplo) encaminados a garantizar la ejecución de la obligación principal, el pago del tributo.

<sup>11</sup> Ramón Valdés Costa y Mauricio Plazas Vega, entre otros.

El agente de retención es solidario respecto del pago del impuesto retenido cuando no realizan las retenciones; además, si el agente retenedor no consigna la suma de dinero retenida dentro de los dos meses siguientes al momento en que efectuó la retención se configura el delito de Omisión de Agente Retenedor consagrado en el art. 402 del Código Penal.

#### - **Responsables**

El responsable es el sujeto que, en virtud de la ley resulta obligado al pago de la obligación tributaria para asegurar el cumplimiento de la deuda. A diferencia del sustituto el responsable se suma al deudor principal (contribuyente o sustituto) en la posición pasiva de la obligación tributaria y por lo tanto, existirían dos deudores de la misma. Así mismo, el responsable solo es “obligado tributario” en lo relativo a la obligación tributaria sustancial – pago del importe del tributo – mas no de las sanciones derivadas del incumplimiento, respecto de las cuales continúa siendo el único deudor el contribuyente o sustituto.

Finalmente, la responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. En lo que tiene que ver con la obligación, la regla general es que la responsabilidad sea subsidiaria, salvo norma legal en contrario, pues de acuerdo al CC, la responsabilidad solidaria solo puede ser establecida expresamente por una norma de rango de ley. La diferencia entre la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria radica en que en el primer caso la Administración puede vincular al responsable y hacerlo parte del proceso de cobro coactivo si el deudor principal no satisface la obligación tributaria sustancial durante el periodo de pago voluntario, mientras que en el segundo caso la Administración solo se puede dirigir al responsable siempre y cuando previamente haya agotado y declarado fallido el proceso de cobro coactivo en contra del deudor principal.

Este tema será desarrollado con mayor profundidad en el siguiente aparte.

#### **De la responsabilidad en materia tributaria**

En principio, solo quien es contribuyente capaz puede ser considerado sujeto de derecho tributario, entendiéndose por capacidad jurídica tributaria la aptitud para ser titular de relaciones jurídicas de derecho tributario. Concepto que se relaciona con el principio de capacidad contributiva, en virtud del cual una persona tiene capacidad económica para asumir la carga tributaria.<sup>12</sup>

Sin embargo, la ley reconoce que, excepcionalmente, ciertos sujetos pueden ser considerados como sujetos con capacidad jurídica tributaria en razón a una relación subyacente entre este y el contribuyente o sustituto y, por lo tanto, frente a un

eventual incumplimiento debe responder ante la administración por la solución de las obligaciones del deudor originario de la obligación tributaria, al cual se ha denominado responsable en legislaciones como la colombiana y la española.

Como se expresó anteriormente, el responsable es obligado por la ley al cumplimiento de la obligación tributaria después del obligado principal, cuya posición de deudor genera una obligación distinta de la derivada de la realización del hecho generador, pues el responsable está obligado a pagar una deuda ajena y en ningún momento desplaza al deudor principal, por lo tanto, en palabras de MÚNERA, estamos ante dos deudas que tienen un mismo objeto, pero de distinta naturaleza. Por esa razón, tratadistas, como GONZÁLEZ GARCÍA, dudan sobre la categorización del responsable como sujeto pasivo del tributo y llegan a plantear que dicha figura es una categoría autónoma e independiente del sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria.<sup>13</sup>

Sin embargo otros tratadistas como SAINZ DE BUJANDA Y LAGO MONTERO consideran superada esa discusión afirmando que para operar la figura del responsable además de realizar el hecho generador que, consecuentemente genera la obligación a cargo del sujeto pasivo, es necesario que se produzca el supuesto de hecho gracias al que se obliga jurídicamente el responsable.<sup>14</sup>

En cualquier caso, la obligación que surge a cargo del responsable cumple la función de garantía de satisfacción de una deuda que no es propia y, por ende, el responsable es titular de una acción de regreso que le permite repetir en contra del deudor principal para que este le pague.

En materia tributaria la ley es la fuente natural y primaria de las obligaciones, sin embargo, en la legislación colombiana no existe norma alguna dirigida expresamente a definir y fijar las características, requisitos y efectos de la obligación solidaria o de la obligación subsidiaria; solo existen normas que establecen distintos eventos de responsabilidad solidaria, además de las normas y procedimientos aplicables a ellas. Lo que, conforme a las reglas de interpretación de la ley<sup>15</sup>, hace imperativa la remisión a la normatividad civil y comercial, ordenamientos de los cuales el derecho tributario toma diversos conceptos jurídicos; por ende, y por ser la responsabilidad solidaria un concepto regulado en dichos regímenes aplica lo dispuesto en el Código Civil al respecto.

Así mismo, se han construido diferentes teorías acerca de las clases de responsabilidad que existen en el ámbito tributario, por ejemplo, la figura del responsable ha sido clasificada por

<sup>12</sup> LONDOÑO GUTIÉRREZ, Fabio. La Solidaridad Tributaria y la Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria, un análisis de derecho comparado entre España y Colombia. Centro Iberoamericano Jurídico Financiero, Medellín, p. 50.

<sup>13</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Sucesión Pasiva y Responsables Tributarios en SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES TRIBUTARIOS. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1997, Madrid, P. 36.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 38.

<sup>15</sup> Ley 153 de 1886. Artículo 8. Cuando no haya ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho.

GONZÁLEZ GARCÍA<sup>16</sup> en: responsable solidario, responsable sustituto y responsable sucesor según se sitúe en lugar de, junto a, o después del contribuyente. Por su parte, FANTOZZI<sup>17</sup> clasifica la solidaridad en: solidaridad dependiente contextual, solidaridad dependiente sucesiva, solidaridad dependiente subsidiaria y solidaridad a título de sanción, así:

**SOLIDARIDAD DEPENDIENTE CONTEXTUAL:** Es la que se produce simultáneamente con la causación del hecho generador.

**SOLIDARIDAD DEPENDIENTE SUCESIVA:** Por medio de la que un sujeto adquiere el carácter de responsable respecto del pago de un tributo después de la realización del hecho generador, por ejemplo la responsabilidad solidaria derivada de la fusión de sociedades entre la sociedad absorbente y la absorbida por los impuestos debidos por la primera o la responsabilidad originada por las deudas de la sociedad a cargo de los socios, objeto de estudio del presente escrito.

**SOLIDARIDAD DEPENDIENTE SUBSIDIARIA:** Que también es denominada responsabilidad subsidiaria, solo se genera una vez se ha agotado el procedimiento de cobro en contra del deudor primigenio de la obligación, esto es el contribuyente o sustituto según sea el caso.

**SOLIDARIDAD A TÍTULO DE SANCIÓN:** Este tipo de responsabilidad se predica de los administradores y representantes de personas jurídicas que no cumplan con las obligaciones tributarias a cargo de ellas. Esta sería una especie de responsabilidad subsidiaria, pues solamente se genera después que se haya agotado el procedimiento administrativo de cobro y no se haya efectuado el pago por parte de la persona jurídica y adicionalmente, que en ese escenario se haya concluido que el incumplimiento se debe a la negligencia de los administradores y representantes legales en el ejercicio de sus funciones.

Lo cierto es que, y no obstante lo anterior, subyace la clasificación entre solidaridad y subsidiariedad como la principal y más ampliamente aceptada forma de clasificar la responsabilidad en materia tributaria.

La responsabilidad solidaria apunta a que la exigibilidad de la obligación pueda hacerse efectiva por cada uno de los acreedores o a cualquiera de los deudores, en el primer caso se trata de solidaridad activa y en el segundo de solidaridad pasiva. De esta forma, la obligación, que por naturaleza es divisible se convierte en indivisible en virtud de la solidaridad, es decir, que en tratándose de solidaridad pasiva, el acreedor puede exigir el cumplimiento de la totalidad de la obligación a cualquiera de los deudores, extinguiéndose la obligación respecto del acreedor, sin que por

ese hecho se exima a los deudores restantes del pago de su cuota parte de la deuda, pues el deudor que pagó tiene derecho a ejercer la acción de regreso en contra de los demás para satisfacerse del pago de la parte de la deuda que no estaba a su cargo; además de otros efectos de la solidaridad pasiva como la posibilidad de que el acreedor pueda dirigirse contra todos o uno solo de los deudores; la interrupción de la prescripción; y, la conformación de litisconsorcio necesario en caso de demanda, entre otros.

En derecho tributario la deuda solo es divisible entre los deudores solidarios cuando el contribuyente o sustituto se declare insolvente y si uno de los deudores paga la totalidad de la obligación, esta se extingue y libera a los demás, aunque quien pagó conserva la acción de regreso contra los otros responsables. Así mismo, la solidaridad no se extiende al pago de las sanciones, salvo excepciones taxativamente contempladas en la ley. Finalmente, conforme a la normatividad colombiana los responsables no son vinculados al proceso administrativo de liquidación y sanción adelantado por la administración tributaria y solamente se les llama a hacer parte del proceso de cobro coactivo, lo que, claramente viola el derecho al debido proceso contemplado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Por otro lado, la responsabilidad subsidiaria, así esté previamente determinada en la Ley, solo opera de manera residual, al cumplimiento de una condición, que es la de que el deudor principal no pague. En el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, Quinta Edición, Ediciones Santillana, se define la Responsabilidad Subsidiaria como: “*La escalonada, de modo tal que la insolvencia o incumplimiento de una persona o de una clase de responsables, determina la posibilidad de dirigirse contra otra, a fin de exigir la responsabilidad que no ha resultado factible satisfacer en todo o en parte por los principales obligados.*” En otras palabras, no puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino después que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida.<sup>18</sup>

### **De la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad en materia tributaria**

En Colombia, la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad en materia tributaria está consagrada en el artículo 794 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) de la siguiente forma:

**ARTÍCULO 794. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD.** *En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados,*

<sup>16</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Ob. Cit., p. 32.

<sup>17</sup> FANTOZZI, Augusto. La solidaridad Tributaria, p. 236 y 237. Obra citada por FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ en La Solidaridad Tributaria y la Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria, un análisis de derecho comparado entre España y Colombia. Centro Iberoamericano Jurídico Financiero, Medellín, p. 65.

<sup>18</sup> DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 40423 de 14 de julio de 2003.

*a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.*

*Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.*

*En el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria establecida en el presente artículo, sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.*

Este artículo corresponde al artículo 26 de la Ley 75 de 1986, cuyo texto fue modificado por el artículo 163 de la ley 223 de 1995, con el objeto de limitar la responsabilidad solidaria y precisar que ésta no se extiende a las sanciones, a los intereses de mora ni a las actualizaciones por inflación. Y, posteriormente se le adicionó un parágrafo referido a la extensión de la responsabilidad solidaria de los cooperados a aquellos que se hayan desempeñado como administradores o gestores de las cooperativas.

Por medio de este artículo se consagró la responsabilidad solidaria de los socios por el pago de las deudas tributarias de la sociedad, que en un principio se planteó con el objeto de atacar la evasión fiscal que se venía presentando a finales de los años 80 por parte de algunas personas utilizando el velo corporativo para eludir la acción de la administración en el cobro de los tributos.

La responsabilidad solidaria nace de la condición de ser socio y se basa en el principio de solidaridad y en el interés económico y patrimonial de los asociados en los resultados de las actividades desarrolladas por la sociedad, en consecuencia el coligado está en la obligación de asumir los riesgos inherentes a este tipo de negocio jurídico, incluyendo las obligaciones tributarias que se causen en razón de las actividades de la sociedad. Adicionalmente, la solidaridad se fundamenta constitucionalmente en la función social de la propiedad, consagrada en el artículo 58 superior y en la necesidad de financiar los gastos e inversiones públicas contenido en el artículo 95, numeral 9 de la Carta Política en función del interés económico de los socios en los frutos de la gestión social.<sup>19</sup>

Así mismo, como se puede apreciar en el artículo 794 del Estatuto Tributario la responsabilidad solidaria que le acarrea al asociado se limita a la proporción que le corresponde y al tiempo durante el que ha hecho parte de la sociedad en el respectivo período gravable.

En lo que tiene que ver con los efectos de la solidaridad, reiteramos lo expuesto en el acápite relativo a la responsabilidad en materia tributaria, el asociado que se haga cargo de la obligación tributaria sustituye a la Administración en el derecho de crédito y tiene derecho a repetir contra los demás socios para pagarse la suma sufragada como mayor valor por concepto de la deuda tributaria.

Antes de la modificación introducida por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003 el objeto de la obligación de los responsables solidarios, esto es los socios, solo comprendía el importe de los tributos debidos por la sociedad, excluyendo expresamente intereses, actualizaciones y sanciones, lo que fue calificado por la Corte Constitucional como acertado en razón a que solo las personas jurídicas pueden ser sancionadas, pues cuando de penas o sanciones se trata, la responsabilidad solidaria no puede hacerse extensiva a sujetos que no concurrieron a la realización de las acciones que motivan las sanciones, en este caso los asociados, ya que eso sería admitir la responsabilidad objetiva en materia tributaria, proscrita por el ordenamiento jurídico.<sup>20</sup> Hoy la norma prevé como objeto de la obligación de los socios como responsables solidarios además de los impuestos, la actualización y los intereses, sin indicar expresamente si los intereses son remuneratorios o moratorios, aspecto de suma importancia pues de tratarse de intereses moratorios, que constituyen una sanción por no cancelar oportunamente las respectivas obligaciones fiscales, se estaría extendiendo así la responsabilidad de los socios a las sanciones que, como acabamos de ver, está prohibido en el ordenamiento jurídico colombiano.

Al respecto se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-910 de septiembre 21 de 2004<sup>21</sup> sobre la exequibilidad del aparte relativo a los intereses, afirmando:

*una cosa es establecer las obligaciones a cargo de la persona jurídica o ente colectivo en razón de conductas u omisiones que le sean imputables y que resulten contrarias al régimen tributario, y otra muy distinta la de fijar la responsabilidad patrimonial que, por las obligaciones del ente moral, cabe a las personas naturales que lo integran. La norma demandada atiende, exclusivamente, a este segundo aspecto, sin que quepa decir que ella contiene la extensión de una sanción a dichas personas naturales por los hechos del ente moral. (...)*

Y, citando la sentencia de constitucionalidad 210 de marzo 1 de 2000 asevera que:

*cabe dentro del ámbito de configuración del legislador la decisión de extender a los intereses generados por las obligaciones tributarias de los entes morales, la solidaridad que el ordenamiento ha previsto para las personas naturales que los conforman.*

<sup>19</sup> CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-210 de 2000, Magistrado Ponente: Dr. FABIO MORÓN DÍAZ.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> MAGISTRADO PONENTE: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

Así, la Corte concluye que dicha disposición no es contraria a la Constitución por haberse consagrado en una norma con rango de Ley, declarando la exequibilidad de la norma demandada.

Como se puede ver, la Corte Constitucional declara la exequibilidad de la norma que consagra los intereses como objeto de la obligación del responsable solidario sin hacer un examen profundo sobre la naturaleza de los mismos y así determinar si en realidad se trata de intereses remuneratorios para, de esa forma, concluir que no se trata de una sanción y, por ende, declarar que la norma se ajusta al ordenamiento jurídico.

Otra modificación substancial introducida por la Ley 630 de 2003 fue la extensión de la responsabilidad solidaria a los miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados de los entes sin personería jurídica, evento que hasta entonces no había sido cubierto por ningún tipo de responsabilidad.

Finalmente, la solidaridad solo se predica de los tipos de sociedades en las que el vínculo *intuitu personae* es la característica determinante en su configuración, como ocurre con las sociedades colectivas y de responsabilidad limitada, en las que es posible identificar una relación de gestión.<sup>22</sup> Por esa razón, la norma excluye expresamente a los accionistas de sociedades anónimas o asimiladas, donde por mandato de las normas comerciales los accionistas se encuentran separados de la administración de la compañía, desdibujándose así el factor *intuitu personae*.

### Conclusiones

- El responsable es considerado capaz tributario y se ubica al lado del deudor principal como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, ya que entre estos existe una relación subyacente y, por lo tanto, frente a un eventual incumplimiento debe responder ante la administración por el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- En materia tributaria la responsabilidad es solidaria cuando la Administración puede vincular al responsable y hacerlo parte del proceso de cobro coactivo si el deudor principal no satisface la obligación tributaria sustancial durante el periodo de pago voluntario. Hablamos de responsabilidad subsidiaria cuando la Administración solo se puede dirigir al responsable después de haber declarado fallido el proceso de cobro coactivo en contra del deudor.

- La responsabilidad que se predica de los socios respecto de las deudas tributarias de la sociedad es solidaria, ya que el artículo 794 del Estatuto Tributario faculta a la Administración para exigir a cualquiera de los asociados el cumplimiento del importe, la actualización y los intereses del tributo del que es sujeto pasivo la persona jurídica respecto de la que son coligados.
- Es menester que la Corte Constitucional se pronuncie sobre la naturaleza de los intereses objeto de la obligación a cargo de los socios, responsables solidarios, para dejar claro si se les imputa una sanción por tratarse de intereses moratorios o no, porque de ser así se estaría violando abiertamente el ordenamiento jurídico.

### Referencias

- [1] Autores Varios. Lecciones de Derecho Fiscal. Tomo I, 1ª ed. Universidad Externado de Colombia.
- [2] Autores Varios. Sujetos Pasivos Y Responsables Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1997, Madrid.
- [3] Bravo Arteaga, Juan Rafael. Nociones fundamentales de derecho tributario. 2ª edición, Universidad del Rosario, 1997.
- [4] DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 40423 de 14 de julio de 2003.
- [5] Insignares Gómez, Roberto. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003.
- [6] Londoño Gutiérrez, Fabio. La Solidaridad Tributaria y la Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria, un análisis de derecho comparado entre España y Colombia. Centro Iberoamericano Jurídico Financiero, Medellín.
- [7] Menéndez Moreno, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario, en Lecciones de Cátedra, Valladolid. 2000, Lex Nova.
- [8] CONSEJO DE ESTADO. Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457
- [9] CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-210 de 2000, Magistrado Ponente: Dr. FABIO MORÓN DÍAZ.
- [10] CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-910 de 2004, Magistrado Ponente: Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL.

22 CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-210 de 2000, Magistrado Ponente: Dr. FABIO MORÓN DÍAZ.