



**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)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2016-02075-01 [23753]  
**Demandante:** CAUDALES DE COLOMBIA S.A.S. E.S.P.  
**Demandado:** UAE - DIAN  
**Temas:** Cobro coactivo- deudor solidario- socio gestor en sociedades en comandita por acciones

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

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.

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.

<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.

<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.



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>.

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

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

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

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

<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 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.

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

<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.



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 que no se está ante un proceso de cobro dirigido contra los titulares del respectivo patrimonio asociado o copartícipes, 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.

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.

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



## 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.

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.

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



## 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>.

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

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

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

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



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 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].

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

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



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.

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

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



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 rehusó 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

<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”.



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,

### FALLO

**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.

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**