

Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades comerciales

The tributary responsibility on the business societies' administrators

Fernando Cervantes Díaz*

Resumen:

La empresa, independientemente del tipo societario que adopte para desarrollar su objeto social, ha sido designada por la ley como contribuyente de diferentes impuestos de carácter nacional, departamental y municipal, con el fin primordial de contribuir con la satisfacción de las necesidades públicas. Sus administradores tienen la obligación formal de presentar dentro de los periodos señalados las respectivas Declaraciones Tributarias y efectuar el pago de los impuestos a cargo. Para el cumplimiento de sus funciones, los administradores, de acuerdo con la ley, deben obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios, y sus actuaciones se deben cumplir en interés de la sociedad. Con

* Abogado del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario. Estudios de Maestría en Derecho Comercial, Universidad Externado de Colombia. Ex Director Centro de Investigación y Extensión Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UPTC. Ex Director-Editor Revista *Derecho y Realidad*. Docente de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UPTC, en Derecho Tributario.

base en lo anterior, se hace necesario determinar si existe o no responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades comerciales cuando omiten el cumplimiento de sus deberes.

Palabras clave:

Responsabilidad, Administradores, Obligación, Impuestos, Sociedades.

Abstract:

The enterprise, no matter the kind of society is adopted to develop its social objective, has been designated by law as a tax payer subject on behalf of the city, department and national tax bureaus, so that it contributes to the fulfillment of the public needs and to develop the social matters.

Every administrator must fill out the legal tax income forms and pay the legal taxes on time. To accomplish its functions and legal obligations, the administrator must be ethical, loyal and in all its activities and must act in accordance with the social interests. Based upon the aforesaid, it is necessarily to check out whether there is a tributary responsibility from the business' societies administrators, when they don't comply with their duties.

Key words:

Responsibility, Administrators, Obligation, Taxes, Societies.

La empresa, como base del desarrollo del país, tiene una función social que implica obligaciones¹, como la de colaborar con el aporte de recursos para la satisfacción de las necesidades del Estado. Ella, a través de los diferentes tipos societarios, se reviste de un manto jurídico que le permite ser titular de derechos y contraer obligaciones, con el fin de desarrollar su objeto social, cualquiera que sea. Es precisamente una clase particular de personas jurídicas de derecho privado, uno de los sujetos a los cuales acude el Estado para que coadyuve con el cumplimiento de sus fines a través de la imposición de prestaciones pecuniarias denominadas tributos².

Si bien como consecuencia de la sujeción pasiva a la cual están sometidas las sociedades comerciales, incluidas las entidades financieras, hacia el Estado, de la cual se derivan obligaciones como la declaración y pago de los diferentes tributos, como son los impuestos, las tasas y las contribuciones, es necesario precisar cuál es la responsabilidad que tienen sus administradores frente al incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de sus representadas.

Para determinar si existe *responsabilidad tributaria* de los administradores de

sociedades comerciales y de entidades financieras se hace indispensable, en primer lugar, precisar el significado de obligación y deberes tributarios.

Obligación tributaria

La obligación en materia civil se considera un derecho que le concede a una persona (acreedor) la facultad de exigir de otra (deudor) una prestación³, que puede ser de dar, hacer o no hacer. Trasladando esta definición al derecho tributario, se puede afirmar que la obligación tributaria es un vínculo jurídico por medio del cual el Estado (acreedor) puede exigir de una persona natural o jurídica denominada contribuyente (deudor) una prestación determinada. Siguiendo el mencionado concepto civil de obligación, esta también implica, en materia de tributos, prestaciones de dar (generalmente una suma de dinero), de hacer (por ejemplo presentar declaraciones de impuestos) y de no hacer (evitar la evasión).

La obligación tributaria, a su vez, está compuesta por una serie de elementos esenciales para determinar su nacimiento a la vida jurídica, a saber: la *fuerza de los sujetos* (activos y pasivos), el *hecho generador o gravado*, la *base gravable* y la *tarifa*. A continuación se describen de manera muy concreta cada uno de ellos:

¹ Constitución Política de Colombia, Artículo 333.

² Modelo de Código Tributario para América Latina, OEA, BID. – 2 ED. – Washington: OEA, 1968: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

³ Arturo Valencia Zea: *Derecho civil*, Tomo III. Bogotá: Editorial Temis, 1998.

La fuente: es la que da origen o crea el tributo. En un sentido amplio, es la ley la fuente de la obligación tributaria. Se encuentra en la Constitución Política Colombiana, particularmente en los artículos 338 y 363, y en varias normas compiladas en el Estatuto Tributario Nacional. Así mismo, algunos elementos de la obligación se encuentran establecidos en ordenanzas departamentales y en acuerdos municipales para impuestos de carácter territorial.

Sujeto activo: corresponde a la figura de acreedor en la obligación y es quien tiene el encargo constitucional de percibir los recursos tributarios para atender las necesidades de la comunidad⁴. Puede ser la nación, los departamentos, los distritos o los municipios, según el impuesto que se genere.

El sujeto pasivo: es el deudor de la obligación, pueden ser personas naturales o jurídicas. Según el impuesto se denomina *contribuyente* o *responsable*⁵, dependiendo de si se trata de impuestos directos o indirectos. A manera de ejemplo, para el caso del impuesto predial pueden ser sujetos pasivos el propietario, el poseedor o el usufructuario de un bien inmueble.

El hecho generador: es un tipo de conducta humana que revela una capacidad económica por parte del contribuyente; debe estar consignado en la ley y,

adicionalmente, su realización da origen al nacimiento o causación de la obligación tributaria. Por ejemplo, la venta de bienes corporales muebles dentro del territorio nacional para el caso del IVA.

La base gravable: es la cuantificación del hecho generador. Generalmente está estructurada por magnitudes de tipo monetario. Para el caso del gravamen a los movimientos financieros, por ejemplo, cuando se hacen retiros de dinero de cuentas bancarias, la base gravable de manera general está constituida por el monto de las respectivas transacciones.

La tarifa: es una magnitud que aplicada a la base gravable da como resultado el valor de la obligación tributaria que debe pagar el sujeto pasivo. En el caso del IVA, la tarifa general que se aplica es del 16%.

Ahora bien, la suma de estos elementos da como resultado el nacimiento de una obligación de *dar*, a cargo del contribuyente o responsable y a favor del Estado, que está representado en la nación, los departamentos, distritos o municipios, según el tributo de que se trate.

Sin lugar a dudas, los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que más contribuyen con recursos para la satisfacción de las necesidades públicas

⁴ Juan Rafael Bravo Arteaga: *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997.

⁵ Estatuto Tributario, artículo 2. Bogotá: Legis Editores, 2006.

son las sociedades comerciales, dentro de las cuales se encuentran las entidades financieras. Aproximadamente el cincuenta por ciento de sus utilidades son transferidas al Estado vía tributos, entre los cuales vale la pena destacar los impuestos nacionales de renta, IVA, timbre y gravamen a los movimientos financieros; impuestos departamentales de vehículos y consumo, e impuestos municipales como el predial unificado y el de industria y comercio, entre otros.

Los deberes tributarios

Si bien la deuda tributaria consiste en una obligación de dar, los deberes tributarios hacen referencia a obligaciones de hacer y de no hacer, en beneficio del fisco, con el objeto de establecer si existe o no la deuda tributaria y para asegurar el cumplimiento, en caso positivo⁶. Los deberes pueden clasificarse en razón al fin que persiguen, así tenemos aquellos que facilitan la investigación tributaria por parte de los sujetos activos (DIAN, Secretarías de Hacienda Departamentales, Distritales o Municipales, ISS, SENA, entre otros), como por ejemplo llevar y conservar la contabilidad⁷; aquellos deberes relacionados con la determinación de los tributos, tales como inscribirse en el Registro Único Tributario RUT, presentar Declaraciones

Tributarias, que es uno de los más importantes en esta materia, dar respuesta a emplazamientos y requerimientos especiales, y, por último, los deberes relacionados con la recaudación, como realizar retenciones en la fuente y efectuar anticipos para el caso del Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, nuestro sistema tributario está compuesto por diferentes *impuestos* (renta, IVA, GMF, consumo, vehículos, predial, ICA, entre otros), *tasas* (derechos notariales, peajes, etc.) y *contribuciones fiscales y parafiscales* (al SENA, ICBF, FIC⁸ y Cajas de Compensación). Adicionalmente a los *tributos*, se suman una serie de deberes que están acompañados de sanciones para el responsable de ellos, en caso de ser incumplidos.

¿Quiénes son administradores?

Son administradores el representante legal, el liquidador, el Factor⁹, los miembros de Juntas o Consejos Directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten dichas funciones¹⁰. Como se aprecia en esta disposición de la Ley 222 de 1995, no se define el término administrador, sino que se enuncia quiénes detentan esta calidad. Sin embargo, en 1992, antes de

⁶ Juan Rafael Bravo Arteaga: *op. cit.*

⁷ Código de Comercio, artículo 19.

⁸ Fondo Nacional de la Formación Profesional de la Industria de la Construcción.

⁹ La preposición es una forma de mandato que tiene por objeto la administración de un establecimiento de comercio o de una parte o ramo de la actividad de él. En este caso, al mandatario se le llamará factor (artículo 1332 C. Com.)

¹⁰ Ley 222 de 1995, artículo 22.

la expedición de esta norma, la oficina jurídica de la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera de Colombia) señaló al respecto:

Efectuando una interpretación sistemática de las normas que regulan la administración de las sociedades contenidas en el Código de Comercio, cabe afirmar que para nuestro legislador mercantil tienen tal calidad las personas naturales cuya investidura deriva de la Ley, estatutos sociales o las normas internas de organización de la entidad, las facultades para adquirir derechos y contraer obligaciones en nombre de la sociedad –gestión externa–; adelantar actos de dirección y/o gestión tendientes al desarrollo del objeto social, impartiendo instrucciones y fijando políticas generales –gestión interna–, comprometiendo en tal forma el patrimonio y los intereses de la sociedad, en un marco de autonomía y discrecionalidad dentro de los límites naturales impuestos para la misma ley y los estatutos. Aquí es necesario advertir que las facultades descritas no necesariamente deben ser concurrentes para que legalmente se pueda predicar la calidad de administrador¹¹.

Adicionalmente existen en la doctrina y en la jurisprudencia colombiana dos posiciones para dar respuesta a esta pregunta: una formalista, que afirma que son administradores aquellas personas

que figuren como tal en la respectiva Cámara de Comercio, y una sustancial, en la cual se sostiene que son administradores quienes desarrollan actividades de dirección, confianza y manejo. La Corte Constitucional acoge la primera posición¹².

Se debe destacar que los administradores deben cumplir con sus deberes fiduciarios, es decir, obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Sus actuaciones deben observar el interés de la sociedad y se deben hacer teniendo en cuenta los intereses de sus asociados¹³.

Los administradores como sujetos pasivos de tributos

Una vez aclarados los conceptos de obligación tributaria y de administrador, se hace necesario determinar si los administradores de Sociedades Comerciales pueden llegar a ser o no sujetos pasivos por las obligaciones tributarias de sus administradas.

El sujeto pasivo, como se dijo, es uno de los elementos de la obligación tributaria y se encuentra en la posición de deudor de ella. En primer lugar se encuentra el *contribuyente*, quien es el realizador del hecho generador, es decir, el titular de la obligación; sobre él recae el deber de declarar y pagar el

¹¹ Tomado de Fernando Silva García: "Régimen de responsabilidad de los administradores de instituciones financieras". *Revista de Derecho Privado*, número 4. Universidad Externado de Colombia, Bogotá.

¹² Sentencia C-621, de julio 29 de 2003.

¹³ Ley 222 de 1995, artículo 23.

respectivo tributo. En segundo lugar está el *responsable*, quien es la persona que, sin ser el titular de la capacidad económica que la ley quiere gravar, es designada por esta para cumplir como sujeto pasivo la obligación tributaria, en sustitución completa del titular del hecho económico que, según el criterio del legislador, debe ser gravado¹⁴.

Adicionalmente al sujeto pasivo, ya sea en su condición de titular o contribuyente o de responsable de la obligación, existe en materia tributaria la figura del codeudor, que puede ser solidario o subsidiario.

Obligaciones solidarias en materia tributaria

Las obligaciones solidarias son aquellas que, a pesar de tener objeto divisible y pluralidad de sujetos, colocan a cada deudor en la necesidad de pagar la totalidad de la deuda o facultan a cada acreedor para exigir la totalidad del crédito¹⁵. Nuestra legislación civil¹⁶ expresa que, en general, cuando se ha contraído por muchas personas, o para con muchas, la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda, y cada uno de los acreedores, en el segundo, solo tiene derecho para

demandar su parte o cuota en el crédito. Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria o *insolidum*. La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no lo establece la ley. En materia de derecho tributario, la ley estipula solidaridad en materia de sociedades para algunos casos, de los cuales vale la pena destacar: la solidaridad entre los socios de las sociedades disueltas, hasta la concurrencia del valor recibido en la liquidación social¹⁷ (con excepción de las sociedades anónimas y asimiladas a anónimas); la solidaridad de la sociedad absorbente respecto a las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida¹⁸; la de las sociedades subordinadas con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país por las obligaciones de esta¹⁹, y el caso de las sociedades y los socios²⁰ respecto de los impuestos de la sociedad a prorrata de los aportes y del tiempo de posesión en el año²¹.

Obligaciones subsidiarias en materia tributaria

Por último, dentro de quienes se consi-

¹⁴ Juan Rafael Bravo Arteaga: *op. cit.*

¹⁵ Guillermo Ospina Fernández: *Régimen general de las obligaciones*. Bogotá: Temis, 1992.

¹⁶ Código Civil Colombiano, Artículo 1568.

¹⁷ Estatuto Tributario, Artículo 793 (literal b).

¹⁸ *Ibidem*, Artículo 793 (literal c).

¹⁹ *Ibidem*, Artículo 793 (literal d).

²⁰ *Ibidem*, Artículo 794.

²¹ Véase Sentencia c-865 de 2004, Corte Constitucional.

deran sujetos pasivos de tributos se encuentran los codeudores subsidiarios. El artículo 798 del Estatuto Tributario señala la responsabilidad subsidiaria por incumplimiento de deberes formales así: “los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión”. De la norma surge la pregunta de quiénes están obligados a cumplir esos deberes por terceros, y el mismo Estatuto Tributario da la respuesta al señalar los representantes que deben cumplir los deberes formales de sus representados:

Artículo 572: deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

- a. Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto debe liquidarse directamente a los menores;
- b. Los tutores y curadores por los incapaces a quienes representan;
- c. **Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de impuestos y aduanas correspondiente** (negrilla fuera del texto).
- d. Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta

de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos otros, el curador de la herencia yacente.

- e. Los administradores privados o judiciales, por las comunidades que administran; a falta de aquellos, los comuneros que hayan tomado parte en la administración de bienes comunes;
- f. Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales;
- g. **Los liquidadores por las sociedades en liquidación** y los síndicos por las personas declaradas en quiebra o en concurso de acreedores (negrilla fuera del texto).
- h. **Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto a sus representados, en los casos en que sean apoderados de estos para presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributarios** (negrilla fuera del texto).

Responsabilidad tributaria de los administradores

Los administradores de las sociedades comerciales, ya sean colectivas, en comandita simple, anónimas (incluidas las entidades financieras que conforme al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero deben constituirse bajo este tipo de societario²²), en comandita por accio-

²² Decreto 663 de 1993, artículo 53. Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

nes, de responsabilidad limitada, empresas unipersonales, sociedades de economía mixta, de hecho o de sociedades unipersonales²³, con base en los artículos 572 y 798 antes señalados del Estatuto Tributario, deben responder de manera subsidiaria cuando incumplan con los deberes formales de estas sociedades, en los siguientes casos:

1. *Presentación de Declaraciones Tributarias*: los administradores que tengan el deber de presentar declaraciones tributarias de las sociedades comerciales que representan responden de manera subsidiaria por las sanciones impuestas por la no presentación de ellas dentro de las fechas estipuladas por el Gobierno nacional, departamental o municipal, según el impuesto de que se trate, o por las sanciones por su presentación de manera extemporánea²⁴.
2. *Suministros de información y expedición de facturas*: los administradores que no suministren información tributaria o pruebas y no expidan facturas o lo hagan sin el cumplimiento de los requisitos legales también responden de manera subsidiaria con la sociedad²⁵.
3. *Trámite y conservación de los libros de contabilidad*: de igual manera, los administradores son responsables

cuando no se llevan o no se registran los libros de contabilidad, si hubiere obligación de ello; también por no exhibir los libros de contabilidad cuando las autoridades tributarias lo exigen y cuando se lleva doble contabilidad²⁶. Adicionalmente a esta sanción existe otra exclusiva para el administrador, cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentran irregularidades relativas a la omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos y deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados o aprobados por los representantes, que deben cumplir deberes formales; consiste en multa equivalente al 20% de la sanción impuesta al contribuyente, en este caso, la Sociedad Comercial, sin exceder de 200 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4. Además, existen otras sanciones de las cuales, igualmente, son responsables subsidiarios los administradores y que hacen referencia a las retenciones en la fuente y a la realización de anticipos.

Como consecuencia de la responsabilidad subsidiaria, los codeudores, en este caso los administradores, tienen derecho a que se persiga previamente al sujeto

²³ Ley 1014 de 2006.

²⁴ Estatuto Tributario, Artículos 641, 642 y 643.

²⁵ Estatuto Tributario, Artículos 651 y 652.

²⁶ *Ibidem*, artículos 654 y ss.

pasivo titular de las obligaciones, es decir, a los contribuyentes, que para el caso de estudio son las Sociedades Comerciales, y a que la demanda se limite al valor no cubierto de la obligación, en caso de presentarse un pago parcial de esta.

Finalmente, se hace necesario, para ha-

cer efectiva la responsabilidad subsidiaria de los administradores, un proceso tributario y un acto administrativo diferente al de determinación de los tributos a cargo del contribuyente, ya que este tipo de responsabilidad depende generalmente de presupuestos legales diferentes de los que integran el hecho gravado²⁷.

Bibliografía

- BRAVO, Juan Rafael: *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Legis, 2002.
- NARVÁEZ, José Ignacio: *Derecho mercantil colombiano. Tipos de sociedad*. Bogotá: Legis, 2005.
- OSPINA FERNÁNDEZ, Guillermo: *Régimen general de las obligaciones*. Bogotá: Temis, 1992.
- PARRA, Armando: *Planeación tributaria para la organización empresarial*. Bogotá: Legis, 2002.
- RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Bogotá: Legis, 2006.
- SILVA GARCÍA, Fernando: *Régimen de responsabilidad de los administradores de instituciones financieras*. *Revista de Derecho Privado*, número 4. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA: *La empresa en el siglo XXI*. Bogota, 2005.
- VALENCIA ZEA, Arturo: *Derecho civil*, tomo III. Bogotá: Temis, 1998.

²⁷ Juan Rafael Bravo Arteaga: *op. cit.*