

OFICIO 220-003325 DEL 18 DE ENERO DE 2018

ASUNTO: INSUFICIENCIA DE ACTIVOS PARA EL PAGO DE OBLIGACIONES FISCALES DENTRO DEL PROCESO DE LIQUIDACIÓN JUDICIAL DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA.

Aviso recibo de la comunicación radicada bajo el No. 2017-01-608600 , mediante la cual formula una consulta sobre la insuficiencia de activos para el pago de obligaciones fiscal dentro del proceso de liquidación judicial de una sociedad anónima, en los términos que se describen a continuación:

“(...) Una sociedad anónima que actúa como agente retenedor y no ha cumplido su deber legal de declaración, de acuerdo a lo anterior al entrar en un proceso de liquidación judicial, y al encontrar dentro de los balances que dicha sociedad no cuenta con los activos suficientes para realizar el pago de las acreencias fiscales, existiendo una imposibilidad jurídica para su pago partiendo en que estas acreencias por un lado son las que se generan con base al objeto social y otras que como en este caso son terceros retenedores, cumpliendo la función del Estado ¿Qué se presentaría si está la imposibilidad jurídica de pagar esta deuda, y qué situación jurídica se presenta allí?”

En el plazo y con los alcances previstos en los artículos 14 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, procede en su orden abordar el tema, a la luz de las siguientes consideraciones jurídicas:

En primer lugar es importante precisar que la liquidación judicial de las sociedades anónimas se realiza conforme a los artículos 47 y siguientes de la Ley 1116 del 27 de diciembre de 2006, en los que se prevé que el liquidador designado por el juez debe elaborar el inventario de los activos del deudor y el proyecto de graduación y calificación de créditos y derechos de voto, teniendo en cuenta las causas de preferencia consagradas en los artículos 2493 y siguientes del Código Civil, con los cuales se establece la situación patrimonial de la sociedad.

Ahora bien, entre estas causas de preferencia del Código Civil se encuentran el privilegio, y como créditos privilegiados de primera clase se hallan “los créditos del fisco y los de las municipalidades por impuestos fiscales o municipales devengados”¹, los que afectan todos los bienes del deudor y no habiendo lo necesario para cubrirlos íntegramente, “preferirán unos a otros en el orden de su numeración, cualquiera que sea su fecha, y los comprendidos en cada número concurrirán a prorrata”², mientras que aquellos que no gozan de preferencia se consideran créditos de quinta clase y “se cubrirán a prorrata sobre el sobrante de la masa concursada, sin consideración a su fecha”³.

También se advierte que realizados en lo posible los bienes de la sociedad anónima en liquidación, el juez de insolvencia debe aprobar el acuerdo de adjudicación respetando el orden de prelación, y luego, efectuados los pagos o entregados los bienes no enajenados para cubrir las obligaciones hasta donde la cuantía de los mismos lo permita, el liquidador debe presentar las cuentas finales de la liquidación, para su autorización por parte del juez.

De otra parte, es del caso resaltar que el Código de Comercio prescribe que “la sociedad anónima se formará por la reunión de un fondo social suministrado por los accionistas responsables hasta el monto de sus respectivos aportes”⁴ y “en las sociedades por acciones no habrá acción de los terceros contra los socios por las obligaciones sociales. Estas acciones solo podrán ejercitarse contra los liquidadores y únicamente hasta conurrencia de los activos sociales recibidos por ellos”⁵ (subraya propia).

A su vez, el Estatuto Tributario determina la solidaridad de los socios de las sociedades distintas a las anónimas y sus asimiladas, indicando que aquellos “responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica (...) a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable”⁶, y además establece que cuando se utilice la sociedad para “defraudar a la administración tributaria o de manera abusiva como mecanismo de evasión fiscal”, los accionistas responderán solidariamente ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por las obligaciones nacidas de tales actos y por los perjuicios causados, en procesos de desestimación de la personalidad jurídica e indemnizatorio de conocimiento de esta Superintendencia⁷.

Finalmente, el artículo 402 de la Ley 599 del 24 de julio de 2000, modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, tipifica el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, así:

1 Artículo 2495 numeral 6.

2 Artículo 2496.

3 Artículo 2509.

4 Artículo 373.

5 Artículo 252.

6 Artículo 794.

7 Artículo 794-1.

“Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar”.

Conforme a las disposiciones en cita, la responsabilidad de los socios en la sociedad anónima se limita al monto de los aportes y, por lo tanto, dentro del proceso de liquidación judicial, las obligaciones sociales se cancelan en orden de preferencia u orden legal de pago hasta el agotamiento de los activos, pudiendo quedar obligaciones insolutas cuyo pago no es posible exigir a los socios⁸, salvo que medien actos defraudatorios o conductas contrarias a derecho.

En efecto, la limitación de la responsabilidad de los socios de la sociedad anónima puede desaparecer cuando la insolvencia de la persona jurídica deviene de la realización de actos defraudatorios de cualquier naturaleza o conductas contrarias a derecho, pues entonces es posible a los acreedores con acreencias no satisfechas, demandar el levantamiento del velo corporativo o la desestimación de

la personalidad jurídica, para que los socios sean llamados a responder por las obligaciones de la sociedad.

Así mismo, el no pago de los dineros recaudados o retenidos por concepto de retención en la fuente, tasas, contribuciones o IVA puede dar lugar al adelantamiento de un proceso penal contra los administradores de la sociedad por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

Sobre este último aspecto, esta Entidad mediante Oficio 220-192922 del 26 de noviembre de 2013 esta señaló:

“a.- Como es sabido, el no pago de retenciones en la fuente o el IVA que se recaude, conlleva una responsabilidad penal sancionable con privación de la libertad.

b.- Ahora bien, el agente retenedor o auto retenedor que no consigne el valor correspondiente a las retenciones en la fuente que realice, o el responsable del régimen común que no pague el IVA que cobre o recaude, se expone a las sanciones expuestas en el artículo 402 del código penal.

c.- En efecto, el artículo 402 del Código Penal, preceptúa que el agente retenedor o recaudador o autoretenedor que no consigne las sumas retenidas o auto retenidas (...).

d.- Muchos contribuyentes sabiendo de la gran responsabilidad que acarrea el no pagar las retenciones y el IVA, o aun conociendo la gravedad del asunto, simplemente lo ignoran. Con las consecuencias legales y penales que ello comporta.

e.- Por suerte la administración de impuestos está obligada a enviar una notificación persuasiva al contribuyente o responsable, para que este pague los valores adeudados antes de iniciar el procedimiento de trámite a las autoridades competentes que se encarguen del asunto penal, lo cual brinda oportunidad de evitar una investigación y sanción penal.

Sin embargo, puede suceder que al momento de iniciarse el proceso de liquidación judicial exista un proceso de responsabilidad penal contra la sociedad concursada, en cuyo caso el proceso continúa hasta su culminación, ya que ello no constituye prejudicialidad, es decir, que el proceso concursal no estará condicionado a las resultas de aquél, tal como se desprende del artículo 7º de la

Ley 1116 de 2006 aplicable a la liquidación judicial por analogía, cuyo texto es del siguiente tenor:

“El inicio, impulsión y finalización del proceso de insolvencia y de los asuntos sometidos a él, no dependerán ni estarán condicionados o supeditados a la decisión que haya de adoptarse en otro proceso, cualquiera que sea su naturaleza. De la misma manera la decisión del proceso de insolvencia tampoco constituirá prejudicialidad (se resalta)”.

9 Oficio 220-155836 del 19 de noviembre de 2015.

En los anteriores términos su solicitud ha sido atendida, no sin antes observar que para mayor ilustración puede consultar en la página WEB la normatividad, los conceptos que la Entidad emite y la Circular Básica Jurídica, entre otros.