

100208192-634

Bogotá, D.C., junio 5 de 2023.

Tema: Procedimiento tributario

Descriptores: Régimen tributario especial
Responsabilidad solidaria

Fuentes formales: Artículos 19, 793 y 794 del Estatuto Tributario.
Sentencia C-210 de 2000 de la Corte Constitucional, M.P. Dr. FABIO MORÓN DÍAZ.
Concepto 773 de 1996 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades

PROBLEMA JURÍDICO

¿Son responsables solidarios, en los términos de los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario, los miembros de una entidad sin ánimo de lucro, diferente de una cooperativa?

TESIS JURÍDICA

Los miembros de una entidad sin ánimo de lucro, diferente de una cooperativa, no son responsables solidarios en los términos de los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario.

FUNDAMENTACIÓN

Los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario disponen:

ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 3o.> <Inciso modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000, ver Notas de Vigencia. El texto original de este Inciso es el siguiente:> Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

(...)

f. <Literal adicionado por el artículo 82 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.

g) <Literal modificado por el artículo 72 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria.

(...)

ARTICULO 794. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD. <Artículo modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000, ver Notas de Vigencia>

<Inciso 1o. modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> 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, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

(...)

PARAGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 108 de la Ley 488 de 1998.> 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. (subrayado fuera de texto)

En relación con la responsabilidad solidaria, se destaca de la Sentencia C-210 de 2000 de la Corte Constitucional, M.P. Dr. FABIO MORÓN DÍAZ, lo siguiente:

- i) “la figura de la solidaridad es de creación legal, y también el establecimiento de sus excepciones” (subrayado fuera de texto).
- ii) “el establecimiento de un régimen solidario en asuntos fiscales, es un asunto propio del resorte del legislador, que en su condición de depositario del poder impositivo

(art. 150-12 y 338 de la C.P.), está plenamente habilitado para determinar lo concerniente a la responsabilidad tributaria, sin que en la Constitución existan limitaciones sobre el señalamiento de los sujetos de la obligación tributaria o los mecanismos para hacer efectiva la responsabilidad solidaria, pues repárese, que a la luz de la Carta, es de competencia del legislador, tanto la determinación del régimen jurídico de las sociedades y demás personas jurídicas como la expedición, adición y modificación de las leyes relativas a impuestos (art. 150 numeral 12 y 338 superiores)” (subrayado fuera de texto).

Nótese, a partir de la citada jurisprudencia, que la responsabilidad solidaria en materia tributaria es de consagración legal por ministerio del principio de legalidad tributaria.

En este sentido, en lo que a los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario se refiere, no se evidencia una responsabilidad solidaria a cargo de los miembros de una entidad sin ánimo de lucro (ESAL en adelante), diferente de una cooperativa, salvo éstos se comprometan a cancelar las obligaciones a cargo de la ESAL (cfr. literal f del artículo 793 *ibidem*) o hayan participado en negocios relacionados con ésta con propósitos de evasión o abuso en materia tributaria (cfr. literal g del artículo 793 *ibidem* y artículos 364-1 y 364-2 *ibidem*).

Valga precisar que el artículo 794 *ibidem* se refiere -indirectamente- a diferentes tipos de personas jurídicas o entes colectivos sin personería jurídica sobre los cuales debe existir un interés económico, ya que la responsabilidad solidaria precisamente está limitada a prorrata de los aportes o participaciones en los mismas y del tiempo durante el cual se hubieren poseído en el respectivo período gravable; circunstancias éstas que resultan incompatibles con la realidad jurídica de las ESAL, en consideración a su finalidad y marco normativo.

En efecto, desde el punto de vista fiscal (cfr. artículo 19 del Estatuto Tributario entre otras disposiciones), el objeto social de las ESAL (asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como tales) es de interés general en una o varias actividades meritorias (cfr. artículo 359 *ibidem*) y los aportes realizados a éstas no son reembolsables ni sus excedentes objeto de distribución “bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación”.

Aunado a lo anterior, mediante Concepto 773 de 1996, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado ahondó sobre la finalidad de las fundaciones de beneficencia pública en el marco de las clases de personas jurídicas desde el punto de vista del derecho civil:

- I. Las fundaciones en el Código Civil. El Código Civil Colombiano (...) cuyo objeto comprende, al tenor de su artículo 1, "las disposiciones legales sustantivas que determinan especialmente los derechos de los particulares, por razón del estado de las personas, de sus bienes, obligaciones, contratos y acciones civiles", en su Libro Primero, Título 36, "De las personas jurídicas", dispone que

éstas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública, y agrega que hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter.

El Código Civil define la persona jurídica como "una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente", de manera que al clasificar las personas jurídicas en corporaciones y fundaciones, se está refiriendo propiamente a las de derecho privado. Obviamente, existen otras, tales como las personas jurídicas de derecho público (Nación, departamentos, municipios...), las personas jurídicas sociales (cooperativas, sindicatos...), y las sociedades civiles y comerciales.

En cuanto a su administración, el mismo Código establece que "las fundaciones que hayan de administrarse por una colección de individuos, se regirán por los estatutos que el fundador les hubiere dictado..." (art. 650) y que "las fundaciones perecen por la destrucción de los bienes destinados a su manutención" (art. 652).

Una jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia sirve para ilustrar el tema que es materia de consulta: "La fundación se distingue de la corporación en que es un establecimiento que persigue un fin especial de beneficencia o de educación pública, para lo cual se destinan bienes determinados. En la fundación no hay personas asociadas sino un conjunto de bienes dotados de personería jurídica. Las personas que por ella actúan son secundarias en contraste con las que actúan en la corporación. En suma, en la corporación hay asociación de personas, en la fundación predeterminación de bienes a fines sociales" (S. de N.G., sent. agosto 21 / 40). (subrayado fuera de texto)

Por lo tanto, los miembros de una ESAL, diferente de una cooperativa, no son responsables solidarios en los términos de los artículos 793 y 794 del Estatuto Tributario, ya que dicha responsabilidad solidaria no fue prevista por el Legislador, salvo se materialicen los supuestos previstos en los literales f o g del artículo 793 *ibidem*.

Por último, no sobra advertir el contenido de los artículos 571, 573 y 798 del Estatuto Tributario:

ARTICULO 571. OBLIGADOS A CUMPLIR LOS DEBERES FORMALES. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio. (subrayado fuera de texto)

ARTICULO 573. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 77> 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. (subrayado fuera de texto)

ARTICULO 798. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. 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. (subrayado fuera de texto)

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda