**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., veintidós (22) de julio de dos mil veintiuno (2021)**

**Radicación número: 68001-23-33-000-2018-00256-01 (25261)**

**Actor: GEORGINA VESGA ENTRALGO, QUINTÍN HERRERA QUIROZ Y GERMÁN TORRES PRIETO**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación presentado por la parte demandante contra la Sentencia dictada en audiencia inicial del 12 de noviembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió (fl. 439 cuaderno 1):

***PRIMERO****:****DENIÉGANSE****las pretensiones de la demanda por las razones expuestas en la parte motiva.*

***SEGUNDO****. Sin condena en costas.*

***TERCERO****. Ejecutoriada esta providencia, archívense las diligencias previas las anotaciones de rigor en el sistema Justicia XXI.*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 8 de abril de 2014, la Corporación para la Promoción de la Ciencia y la Investigación – en adelante Corciencia – presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2013, a través del formulario Nro. 1104600919556 y adhesivo Nro. 91000226628732. El 27 de febrero de 2015, la Corporación corrigió de manera voluntaria la mencionada declaración, mediante formulario Nro. 1104605846107 y adhesivo Nro. 91000279725861.

El 31 de marzo de 2016, la DIAN expidió el Requerimiento Especial Nro. 042382016000028, en el cual propuso modificar la declaración de renta del año 2013 de la Corporación. A su vez, invocando el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario, vinculó como responsables solidarios de la Corporación a los demandantes, Georgina Vesga Entralgo, Quintín Herrera Quiroz y Germán Torres Prieto, toda vez que se desempeñaron como administradores o gestores de los negocios o actividades de esa entidad (ff.78 a 92 c1).

El 9 de noviembre de 2016, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000096, en la cual modificó la declaración de renta del año 2013 de la Corporación, liquidó un mayor impuesto a cargo e impuso la sanción por inexactitud. Asimismo, confirmó la vinculación de los demandantes como responsables solidarios, con fundamento en los artículos [13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=35), [19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) y [794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario, por tener la condición de miembros fundadores de la Corporación (ff. 8 a 18 c1).

Los deudores solidarios demandantes presentaron recurso de reconsideración en contra de la mencionada Liquidación Oficial de Revisión, con el objetivo de ser desvinculados como deudores solidarios. La DIAN decidió de manera negativa los recursos presentados, por medio de la Resolución Nro. 992232017000001 del 26 de octubre de 2017 (ff. 33 a 57 c1).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), los demandantes formularon las siguientes pretensiones (ff. 357 y 358 cuaderno 1):

*1. “Que se declarare la****NULIDAD****de los apartes pertinentes y en especial del numeral 9 de la Liquidación oficial de revisión número 042412016000096 de 9 de noviembre de 2016, la cual fue notificada por correo certificado el día 11 de noviembre de 2016 y por aviso el día 24 de noviembre de 2016, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, por medio de la cual se vinculó como deudores solidarios del impuesto sobre la renta y complementarios, actualización e intereses, correspondiente al año gravable 2013, a la señora Georgina Vesga Entralgo, al señor Quintín Herrera Quiroz y al señor Germán Torres Prieto, el cual fue determinado oficialmente a la Corporación para la Promoción de la Ciencia y la Investigación CORCIENCIA, identificada con NIT 804.007.291-5, por medio de la Liquidación oficial de revisión antes descrita.*

*2. Que se declare la****NULIDAD****de los apartes pertinentes de la Resolución 992232017000001 de 26 de octubre de 2017, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la señora Georgina Vesga Entralgo, y por los señores Quintín Herrera Quiroz y Germán Torres Prieto, contra los apartes pertinentes de la Liquidación oficial de revisión número 042412016000096 de 9 de noviembre de 2016, descrita en el numeral anterior, por medio de la cual se les vinculó como deudores solidarios del impuesto sobre la renta y complementarios, actualización e intereses, correspondiente al año gravable 2013, determinado oficialmente a la Corporación para la promoción de la Ciencia y la investigación CORCIENCIA.*

*(…)*

*3. A título de restablecimiento del derecho y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los apartes pertinentes de los actos administrativos descritos en los numerales anteriores, solicito se declare que la señora Georgina Vesga Entralgo, el señor Quintín Herrera Quiroz y el señor Germán Torres Prieto, no tienen la calidad de deudores o responsables solidarios de los valores determinados por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes al año gravable 2013, a la Corporación para la promoción de la Ciencia y la investigación CORCIENCIA, por medio de la Resolución número la Resolución (sic) 992232017000001 de 26 de octubre de 2017, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, la cual modificó la Liquidación Oficial de Revisión número 042412016000096 de 9 de noviembre de 2016.*

*4. Que se condene en costas a la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga”.*

A los anteriores efectos, invocaron como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, [13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=35), [19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44), [711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887), [794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) y [828-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1024) del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se resume así (ff. 370 a 382 cuaderno 1):

**1. Los demandantes no tienen la calidad de deudores solidarios**

Expusieron que la DIAN interpretó de manera errónea el parágrafo 1 del [artículo 19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario porque, a partir de esa norma, no es posible extender el régimen de responsabilidad solidaria dispuesto para los socios de una sociedad limitada a quienes participaron en la constitución o fundación de una corporación sin ánimo de lucro.

Resaltaron que si bien el parágrafo 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario establece que las corporaciones sin ánimo de lucro que no cumplan las condiciones previstas en el numeral 1 de ese mismo artículo son contribuyentes del impuesto sobre la Renta, para cuyo efecto se asimilan a sociedades limitadas, lo cierto es que tal asimilación únicamente surte efectos respecto a la forma en la que debe liquidarse la renta líquida gravable y la tarifa aplicable para calcular el impuesto sobre la renta.

Indicaron que esa posición fue asumida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en las Sentencias del 8 de noviembre de 2007 (exp. 15779 C.P. Ligia López Díaz) y del 31 de marzo de 2011 (exp. 16285 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). De igual forma, precisaron que en el Concepto Nro. 025471 del 2 de septiembre de 2015, la DIAN señaló que la asimilación prevista en el parágrafo 1 del [artículo 19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario únicamente opera para efectos de determinar el impuesto sobre la renta y no respecto de otros tributos.

Adicionalmente, alegaron que, con fundamento en el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario, no es posible considerar deudores solidarios a los fundadores de corporaciones sin ánimo de lucro por los impuestos, intereses y actualizaciones a cargo de estas. En efecto, señalaron que esa norma dispone que la responsabilidad solidaria de los socios debe calcularse a prorrata de los aportes y participaciones que se tengan en ella y del tiempo durante el cual se hubieran poseído en el respectivo período gravable.

En esa medida, comoquiera que quienes participan en la constitución de una corporación sin ánimo de lucro no poseen ningún aporte en tal entidad, no es posible determinar una responsabilidad solidaria a su cargo. Para profundizar en este aspecto, citaron la sentencia del 23 de junio de 2016 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado (exp. 20369 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) en la que se señaló que, de conformidad con el artículo 637 del Código Civil, el patrimonio de las corporaciones sin ánimo de lucro no pertenece ni en todo ni en parte a los individuos que la componen, al punto que los aportes de los afiliados nunca se reembolsan.

Con fundamento en lo anterior, insistieron en que no era posible considerar que para el año 2013 los demandantes fundadores de la Corporación hubieran poseído un aporte en dicha entidad, de manera que no se cumplen las condiciones señaladas en el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto para que exista responsabilidad solidaria a su cargo. Destacaron, igualmente, que no participaron en la gestión de la Corporación ni asistieron a las juntas directivas que decidieron la destinación de los excedentes obtenidos.

**2. Los actos demandados no cumplieron el requisito de precisar la cuantía de la obligación tributaria que le corresponde asumir a cada deudor solidario**

Citaron la sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional que consagra que la Administración tiene la obligación de determinar la cuantía de la obligación tributaria a cargo de cada deudor solidario en los actos administrativos con los que culmina el proceso de determinación oficial. Específicamente, para los casos en que se pretende aplicar el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario, indica que es obligatorio que la Administración determine quiénes son los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comuneros, conforme a sus aportes, y el tiempo durante el cual hubieran poseído dicho aporte durante el período gravable.

Afirmaron que la DIAN incumplió con esta obligación, pues en los actos demandados no se determinó el monto o *quantum* de la supuesta obligación a cargo de cada uno de ellos. Resaltaron que, contrario a lo dicho por la demandada, la determinación de la obligación tributaria en cabeza de cada deudor solidario sí debía hacerse en los actos administrativos demandados y no en el proceso de cobro coactivo, en la medida en que así lo indica la mencionada sentencia y, además, porque en el evento de no hacerlo, la Administración carecería de un título ejecutivo contra los deudores solidarios. En esas condiciones, expresaron que se vulneraron sus derechos al debido proceso y de defensa en tanto que se les impidió conocer la forma en la que fue calculado el monto de la obligación tributaria a su cargo.

**3. Violación del principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión**

Explicaron que, en el requerimiento especial, la DIAN fundamentó la vinculación de los deudores solidarios en que se habían desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la Corporación. No obstante, en la liquidación oficial de revisión, a partir de los argumentos de defensa expuestos en la respuesta al requerimiento especial, la demandada cambió su posición y, en su lugar, manifestó que la vinculación de los deudores procedía por su condición de miembros fundadores de la Corporación. En ese sentido, concluyeron que, con este proceder, se vulneraron sus derechos al debido proceso y de defensa, pues la Administración les impidió pronunciarse frente a ese nuevo argumento mediante la respuesta al requerimiento especial.

**Oposición a la demanda**

La demandada controvirtió las pretensiones de la parte actora (ff. 403-418 cuaderno 1), por las siguientes razones:

En primer lugar, precisó que los actos acusados nada decidieron sobre la responsabilidad solidaria a cargo de los demandantes, pues la notificación de los actos de determinación oficial que se les realizó obedeció a lo dispuesto en la Circular Nro. 00140 del 4 de octubre de 2004 proferida por la DIAN y en la sentencia C-1201 del 9 de diciembre de 2003 de la Corte Constitucional. Además, destacó que la responsabilidad solidaria únicamente surge cuando los actos de determinación oficial quedan en firme. Luego, la calidad de deudores solidarios es una discusión que tiene su propio escenario de debate jurídico, esto es, el procedimiento de cobro coactivo, no el procedimiento de determinación oficial.

En relación con que los demandantes no tienen la condición de deudores solidarios de la Corporación, argumentó que el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario no excluye del régimen de responsabilidad solidaria allí establecido a los miembros de las corporaciones sin ánimo de lucro que no cumplan las condiciones previstas en el numeral 1 del [artículo 19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) *ibídem* para acceder al régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro. En efecto, indicó que el inciso segundo del [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario señala las personas a las que no les resulta aplicable el mencionado régimen de responsabilidad solidaria, dentro de las cuales no se encuentran los miembros de corporaciones sin ánimo de lucro.

En ese sentido, afirmó que no comparte el argumento de los demandantes consistente en que la única consecuencia que se deriva de la asimilación a sociedades limitadas de las corporaciones sin ánimo de lucro que no cumplen las condiciones previstas en el [artículo 19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario, sea que deban calcular el impuesto sobre la renta como lo determina el régimen ordinario de depuración. Lo anterior, porque, a su parecer, las consecuencias de incumplir tales condiciones también “*se irradian”* a los miembros de esa clase de corporaciones. Si no fuera así, alegó, el legislador los hubiera excluido, tal y como lo hizo frente a los miembros de otros entes jurídicos, a través del inciso segundo del [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario.

Expresó que las sentencias del Consejo de Estado y el concepto de la DIAN citados en la demanda para sustentar el argumento mencionado en el párrafo anterior, no resultan aplicables al caso concreto porque no se refieren a la responsabilidad tributaria, que es el tema objeto de discusión, sino a la pérdida de la calidad de contribuyentes del régimen tributario especial de una cooperativa y de una corporación y a la posibilidad de solicitar la devolución de lo pagado por concepto de aportes parafiscales, por parte de una persona jurídica sin ánimo de lucro contribuyente del impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

En cuanto a la discusión sobre la imposibilidad de considerar deudores solidarios a los miembros de una corporación sin ánimo de lucro con fundamento en el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario, en la medida en que no poseen un aporte en el capital de tales entes jurídicos y no se determinó el tiempo en el cual tuvo en su poder el aporte con relación al año gravable correspondiente, expresó que este debate debe plantearse en el proceso administrativo de cobro coactivo, pues es allí donde la Administración determinará la cuantía y demás aspectos de la responsabilidad tributaria a cargo de los deudores solidarios. Lo anterior, señaló, si se tiene en cuenta que el pago del tributo liquidado en cabeza de Corporación solo se exigirá a los deudores solidarios, después de haberlo solicitado a tal corporación, en su condición de deudor principal.

En relación con que los actos administrativos no cumplen el requisito de haber precisado la cuantía de la obligación tributaria a cargo de cada uno de los deudores solidarios, expuso que, de conformidad con el [artículo 828-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1024) del Estatuto Tributario, tal requisito debe ser cumplido en el proceso de cobro activo, pero no en el de determinación oficial. Agregó que esto es así, ya que, a diferencia de lo que ocurre en materia civil, en materia tributaria primero debe agotarse el procedimiento de cobro coactivo en contra del deudor principal y, solo en caso de que este no satisfaga sus obligaciones, iniciarse en contra de los deudores solidarios.

Esa situación no se presentaría en este caso, comoquiera que la Corporación, es decir, el deudor principal, es solvente, pues para el año 2013 reportó ingresos por siete mil millones de pesos, cifra que se ha incrementado en los años siguientes, según se evidencia en la información que reposa en la DIAN. Así, concluyó que no existe vulneración del debido proceso de los demandantes por no haber determinado o cuantificado el monto de la obligación tributaria a cargo de cada uno de ellos.

Respecto a la violación del derecho al debido proceso por el desconocimiento del principio de correspondencia, precisó que no existió vulneración de este principio, pues el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario fue el fundamento legal en que se basó tanto el acto previo como la decisión de fondo, de manera que los demandantes tuvieron la oportunidad de ejercer su derecho de defensa durante todo el procedimiento administrativo.

**Sentencia apelada**

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda (ff. 432-439) con fundamento en los siguientes planteamientos:

Expuso que, a partir de la expedición de la Sentencia C-1201 de 2003 de la Corte Constitucional, la Administración tiene la obligación de citar a los deudores solidarios en el proceso de determinación oficial del impuesto, con el fin de que estos puedan ejercer su derecho de defensa y, de esa manera, que la liquidación oficial de revisión que se expida les sea oponible dentro del trámite de ejecución coactiva. No obstante, señaló que, de conformidad con el parágrafo del [artículo 831](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1028) del Estatuto Tributario, la calidad de deudor solidario no se discute atacando la liquidación oficial de revisión, sino como excepción al mandamiento de pago.

En esa medida, concluyó que como las pretensiones de la demanda no están encaminadas a controvertir el impuesto liquidado por la DIAN, sino la calidad de deudores solidarios de los demandantes, las pretensiones debían ser negadas, pues, reiteró, la calidad de deudor solidario debe ser discutido como excepción una vez notificado el mandamiento de pago. En consecuencia, negó la nulidad de los actos administrativos acusados, sin pronunciarse sobre los demás cargos de la demanda.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas porque no advirtió actuaciones temerarias en el proceso.

**Recurso de apelación**

La parte demandante apeló el fallo del Tribunal para que se revoque (ff. 440-489 c 1), para sustentar su recurso, reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que:

Es errada la posición asumida por el Tribunal consistente en que la calidad de deudor solidario solo puede ser discutida como excepción contra el mandamiento de pago, en la medida en que en los actos demandados la DIAN se pronunció de fondo sobre la vinculación de los demandantes como deudores solidarios de la Corporación, lo cual implica que estos estuvieran legitimados para discutir tal calidad en el proceso de determinación oficial y en sede judicial.

Si no se hubiese interpuesto la demanda en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los apartes de los actos demandados a través de los cuales se vinculó a los demandantes como deudores solidarios, estos habrían quedado en firme y, en consecuencia, la Administración habría podido cobrar coactivamente la obligación tributaria liquidada a cargo de la Corporación. Por lo tanto, adujo que la calidad de deudor solidario sí podía discutirse en el marco de este proceso judicial.

**Alegatos de conclusión**

La parte **demandante** insistió en los argumentos expuestos en sede judicial (índice 20 de Samai). Adicionalmente, manifestó que la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia del 28 de noviembre de 2019 (exp. 23669 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) analizó la calidad de deudor solidario del demandante en ese proceso antes de entrar a estudiar la legalidad de la liquidación oficial de revisión. Luego, el Tribunal sí debió haberse pronunciado de fondo sobre la condición de deudor solidario de los demandantes.

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en sede judicial y solicitó condenar en costas a la apelante (índice 21 de Samai).

**Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Sexto Delegante, ante esta Corporación, no rindió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Atendiendo a los motivos de inconformidad expuestos en el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, corresponde a la Sala determinar si GEORGINA VESGA ENTRALGO, QUINTÍN HERRERA QUIROZ y GERMÁN TORRES PRIETO están habilitados para discutir la condición de deudores solidarios de la Corporación Corciencia, que les fue atribuida por los actos demandados o si, por el contrario, tal discusión únicamente puede ventilarse en el proceso de cobro coactivo como excepción al mandamiento de pago que posteriormente la DIAN pudiera expedir en su contra. De ser procedente, deberá definirse si tienen o no tal condición

1. En primer término, en el recurso de apelación se aduce que los demandantes están legitimados para discutir su calidad de deudores solidarios en la medida en que la DIAN se pronunció de fondo sobre ese aspecto en los actos administrativos demandados. En contraste, tanto la entidad demandada como el Tribunal, consideran que es una discusión que debe proponerse como excepción al mandamiento de pago que profiera la DIAN en el proceso de cobro coactivo.

Para resolver este planteamiento, es preciso mencionar que el [artículo 828-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1024) del Estatuto Tributario establece que la vinculación de los deudores solidarios se hace efectiva con la notificación del mandamiento de pago y que los títulos ejecutivos existentes contra el deudor principal lo serán también contra los deudores solidarios o subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.

Sin embargo, la Corte Constitucional al analizar la exequibilidad de esa norma, mediante la sentencia C-1201 de 2003, que hizo tránsito a cosa juzgada constitucional, precisó que para que sea oponible a los deudores solidarios el título ejecutivo expedido en contra del deudor principal, estos deben ser vinculados al proceso de determinación oficial, con el fin de que puedan ejercer sus derechos de defensa y contradicción, en las mismas condiciones del principalmente obligado.

De los argumentos que fundamentaron dicha sentencia se destacan, en relación con la legitimación de los deudores solidarios los siguientes, por ser importantes para resolver este caso concreto:

*«13. Abundando en razones, debe decirse que la vinculación del deudor solidario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante por varias razones adicionales. No solo porque él puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad, sino porque su derecho de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario****puede interponer no solo la excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particula****r. Además, otras razones derivadas del derecho a la igualdad contribuyen a concluir que esta vinculación es constitucionalmente inexcusable. En efecto, si se prescinde de la vinculación del deudor solidario, se le otorga un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal. Este último podrá contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial, interponer recursos contra ella por la vía gubernativa, e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez; al paso que al deudor solidario solo se le permitirá interponer excepciones contra el mandamiento de pago, dentro del proceso de ejecución coactiva.»*(Subraya y resalta la Sala).

Sobre este tema de la legitimación de los deudores solidarios, la Sala, en sentencia de unificación de jurisprudencia del 14 de noviembre de 2019, (Exp. 23018 CE-SUJ-4-011 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), igualmente destacó que la vinculación de los deudores solidarios al proceso de determinación oficial del tributo debe llevarse de tal manera que permita su participación real, no solo porque pueden resultar obligados a pagar una obligación ajena, sino también porque en ejercicio de su derecho de defensa pueden interponer no solo las excepciones relacionadas con la relación jurídica sustancial sino las que se derivan de su condición particular de deudor solidario.

Lo anterior, en tanto tendrían la calidad de terceros con interés legítimo, comoquiera que el título ejecutivo que llegue a expedirse en dicho proceso los afectaría directamente (Sentencia del 12 de marzo de 2020, exp. 21565 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

De conformidad con lo expuesto, para la Sala es claro que, en virtud del régimen de solidaridad en materia tributaria y del derecho fundamental al debido proceso, los deudores solidarios están legitimados para presentar en el proceso de determinación oficial los argumentos dirigidos a controvertir la obligación sustancial que se pretende materializar en contra del deudor principal y, principalmente y de manera primigenia, aquellos encaminados a desvirtuar su situación particular como deudor solidario. Un entendimiento distinto implicaría desconocer la sentencia C-1201 de 2003 y, a su vez, limitaría de forma desproporcionada el ejercicio de las garantías propias del debido proceso de los deudores solidarios.

En línea con lo anterior, esta Sala ha conocido y definido procesos de nulidad y restablecimiento del derecho presentados por deudores solidarios tendientes a controvertir los actos administrativos de determinación oficial expedidos en contra del contribuyente o directamente obligado, en los cuales estos han cuestionado su vinculación como deudores solidarios. Prueba de ello son las sentencias del 28 de noviembre de 2019 (exp. 23666 y 23669 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Así, la condición de deudor solidario es un asunto que bien puede ser discutido con ocasión de los actos de determinación oficial que se expidan en contra del deudor principal, cuando el llamamiento a tal proceso es efectuado en tal calidad.

Por lo anterior no comparte la Sala, la decisión del Tribunal de negar las pretensiones de los demandantes, por considerar que la discusión sobre la calidad de deudor solidario de estos, únicamente podía ventilarse en el proceso de cobro coactivo.

Menos aún, cuando se advierte que, en los actos administrativos demandados, la Administración vinculó a los demandantes como deudores solidarios de Corciencia en virtud del [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario y, además, se pronunció expresamente sobre los motivos de inconformidad manifestados por estos en sede administrativa tendientes a enervar tal condición, circunstancias que los habilita para controvertir en este proceso, su calidad de deudores solidarios.

En consecuencia, prospera el cargo de apelación.

Definido lo anterior, la Sala pasará a analizar los argumentos expuestos por los demandantes, tendientes a controvertir su carácter de deudores solidarios de Corciencia, por el mayor impuesto sobre la renta, liquidado en los actos demandados, junto con los intereses y actualizaciones respectivos.

2. El Estatuto Tributario desarrolla expresamente los supuestos de solidaridad por las obligaciones de carácter fiscal y establece las condiciones en las que esta ópera. Así, la normativa tributaria establece los sujetos obligados solidariamente, los límites de su responsabilidad y el procedimiento que la Administración Tributaria debe adelantar para su exigibilidad. A su turno, el Título IX del Libro Cuarto del Código Civil (artículos 1568 y siguientes), contiene el régimen general de las obligaciones solidarias, respecto del cual esta Sala ha señalado que *«sus preceptos pueden incidir en la interpretación y aplicación de aquellas de la especie tributaria, siempre que no sean contrarios a las normas de carácter especial previstas en Estatuto Tributario»*(Sentencia del 21 de mayo de 2020, exp. 24707 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

De acuerdo con el artículo 1568 del Código Civil, únicamente existe solidaridad por pasiva o por activa respecto de una obligación cuando expresamente lo señale la ley o cuando las partes de un contrato decidan voluntariamente pactarla. En esa medida, *«no hay lugar a establecer solidaridad por vía de aplicación y/o interpretación extensiva o analógica»* (Sentencias del 29 Sentencias del 28 de noviembre de 2019, exp. 23666 y 23669 CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). En otras palabras, no le es dable al interprete establecer supuestos de solidaridad que no hayan sido expresamente señalados por el legislador, pues, se insiste, la responsabilidad solidaria únicamente surge por mandato legal expreso o, en su defecto, por acuerdo entre las partes.

Los actos demandados vincularon a los demandantes como deudores solidarios de Corciencia, en virtud del [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario. Se destaca que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración manifestó que al no estar excluidos los miembros de las corporaciones sin ánimo de lucro, estos son responsables solidarios, afirmación que fue reiterada en la contestación de la demanda. Por su parte, los demandantes sostienen que no les aplica dicha disposición, en tanto, no poseen un aporte en la corporación Corciencia.

Esta norma textualmente dispone:

*«*[***Artículo 794***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983)***.****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.*

*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.*

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

Del análisis de la disposición legal transcrita, la Sala observa que, se encuentra dirigida a unos determinados sujetos “socios”, “copartícipes”, “asociados”, “cooperados”, “comuneros” y “consorciados”, los cuales debe responder a prorrata de sus aportes o participación en la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica y del tiempo de posesión.

Sobre el particular, advierte esta Sección que, la determinación de estos sujetos presenta dificultad, habida cuenta de la ausencia de una definición, solo se observa mención a los mismos sin precisar su significado. Es así como la referencia al sujeto “socios” corresponde a aquellos que hacen parte de una sociedad comercial en cualquiera de sus tipologías, cuya característica principal es tener ánimo de lucro. A su turno, los sujetos “copartícipes” y “comuneros”, se encuentran referidos a los integrantes de una comunidad, en los términos de los artículos 2323 y siguientes del Código Civil[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftn1" \o "). Por su parte, el sujeto “cooperados”, se predica de los miembros de una cooperativa en los términos de la Ley 79 de 1988, y “consorciados” a quienes conforman un consorcio, es decir, un convenio entre personas naturales o jurídicas con el fin de compartir riesgos y unir esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la celebración y ejecución de un contrato estatal[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftn2" \o ").

Ahora, el sujeto “asociados” considerado en su sentido natural y obvio, tendría un significado muy amplio, pues comprendería a todo aquel *«que forma parte de una asociación o compañía****[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftn3" \o ")****»*Sin embargo, la Sección se ha pronunciado con el fin de diferenciarlo del concepto de “corporado”. Es así como en las sentencias del 29 de noviembre de 2019 (exp. 23666 y 23669 CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), esta Sección precisó:

*«Para la Sala es claro que si los artículos*[*793*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=982)*y*[*794*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983)*del ET no hablan expresamente de corporados, sino de asociados, no puede asimilarse la naturaleza de una Corporación sin ánimo de lucro a una asociación sin ánimo de lucro, para efectos de la solidaridad consagrada en ellos.*

*Además, como se indicó, en materia de responsabilidad solidaria no es dable hacer aplicaciones analógicas y/o extensivas por vía de interpretación.*

*Sumado a esto, no puede perderse de vista que -como lo expuso la actora- en el caso concreto de las corporaciones el artículo 637 del Código Civil dispone que no existe solidaridad de sus integrantes respecto de las deudas de la persona jurídica, salvo que de manera expresa manifiesten su voluntad de obligarse en forma solidaria de las obligaciones de la Corporación».*

Bajo tal premisa de no asimilarse el sujeto “asociado” con el sujeto “corporado” no podría predicarse responsabilidad solidaria entre los miembros de una corporación sin ánimo de lucro por los impuestos, actualizaciones e intereses a cargo de dicha entidad, por cuanto aquel sujeto no se encuentra señalado en el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario. Se insiste en que las normas que regulan los supuestos de responsabilidad solidaria deben ser interpretadas y aplicadas de manera restrictiva, sin que haya lugar a ampliar tales supuestos por analogía o interpretaciones extensivas (sentencias del 29 de noviembre de 2019, exp. 23666 y 23669 CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Conforme se expuso en el precedente citado los “corporados” no pueden ser deudores solidarios de la corporación de la que hacen parte, en virtud del artículo 637 del Código Civil[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftn4" \o ").

Según esa norma, el patrimonio de las corporaciones no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen. Por consiguiente, *«los aportes de los afiliados nunca se reembolsan, ni cuando un miembro se retira, ni al cierre del ejercicio contable, ni ante la liquidación de la entidad (…)*» (Sentencia del 23 de junio de 2016, exp. 20369 CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Todo lo cual es coherente con la carencia de ánimo de lucro de esta clase de entidades, que implica que si bien pueden desarrollar actividades lucrativas que generen utilidades, el lucro o ganancia obtenido no se reparte o distribuye entre sus miembros, sino que se reintegra al patrimonio de la corporación para la consecución del fin para el cual fue creada.

Los efectos jurídicos que se generan por afiliarse a una corporación sin ánimo de lucro son distintos a aquellos que se producen cuando es socio de una sociedad comercial. En efecto en el caso del corporado no adquiere un derecho de propiedad sobre el patrimonio de la corporación. Sobre este asunto, se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-287 de 2012 (MP: María Victoria Calle Correa) en los siguientes términos:

*«Ahora bien, cuando un individuo se hace miembro de una corporación civil sin ánimo de lucro, la afiliación le otorga el derecho a disfrutar de los beneficios y servicios ofrecidos por la corporación, pero no le da derecho de propiedad sobre los bienes, activos o patrimonio de la misma. En este sentido, su afiliación no puede entenderse como la adquisición de una acción o título valor que le otorga derecho de propiedad de acuerdo con su participación en el capital de la sociedad, y una injerencia en la administración de la misma directamente proporcional a la cantidad de aportes que posea.*

*Así, cuando se opta por una sociedad comercial en la que el reparto de utilidades es la regla, se recurre a la figura de las acciones que otorgan a sus poseedores el derecho a participar de las utilidades y del remanente en caso de liquidación, por el contrario, cuando se escoge otra modalidad organizativa en la que el reparto de utilidades no procede como ocurre con las corporaciones sin ánimo de lucro, la figura empleada son los títulos de participación o de aportación que se limitan a conferir derechos políticos para participar en la toma de decisiones, pero no generan derechos de contenido crediticio, en la medida en que no suponen la obligación a cargo de la corporación de pagar una suma de dinero a favor del aportante”.*(Subrayado de la Sala).

A partir de lo expuesto, es claro entonces que los individuos que hacen parte de una corporación sin ánimo de lucro no son titulares, ni en todo ni en parte, del patrimonio de dicha entidad.

Descendiendo al caso concreto, en el expediente está probado que los demandantes son miembros de la Corporación para la Promoción de la Ciencia y la Investigación -Corciencia-, la cual, según el artículo 1 de sus estatutos, es una entidad sin ánimo de lucro, constituida de acuerdo a las leyes colombianas (fl. 222 cuaderno 1). En esa medida, es claro para la Sala que los demandantes no tienen un aporte o participación en el patrimonio de la corporación pues, se reitera, este no pertenece ni en todo ni en parte a sus miembros, de conformidad con el artículo 637 del Código Civil.

En esas condiciones, en el caso concreto, para la Sala no existiría solidaridad entre los demandantes y la Corporación por el mayor valor del impuesto sobre la renta liquidado por la DIAN en los actos demandados, junto con los intereses y actualizaciones respectivos, dada su calidad de corporados fundadores, la cual no fue objetada por ninguna de las partes.

Lo anterior no solo porque el [artículo 794](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=983) del Estatuto Tributario no incluye expresamente con sujetos a los *“corporados”*, *sino****principalmente*** porque de conformidad con dicha disposición, la responsabilidad solidaria debe tasarse en función de *(i)* los ***aportes o participaciones poseídas en el patrimonio*** ***de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica*** y *(ii)* del tiempo en que se hubieran poseído en el respectivo período gravable; condiciones que no se cumplen en el caso de los miembros de una corporación sin ánimo de lucro, conforme a lo ya señalado.

Ahora, respecto del argumento de la DIAN, en el sentido que el parágrafo 1 del [artículo 19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=44) del Estatuto Tributario (vigente para la época) establecía que las corporaciones sin ánimo de lucro que no cumplieran las condiciones previstas en el numeral 1º, eran contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, asimiladas a sociedades limitadas, es preciso aclarar que esta previsión únicamente se encuentra referida a la tributación en materia del impuesto sobre la renta de tales entidades, se trata de una ficción para fines del impuesto que no respecto del régimen de responsabilidad solidaria, pues no fue previsto en tal forma por la ley.

Comoquiera que prosperó este cargo de nulidad, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre los demás argumentos expuestos por la apelante

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar acceder a las pretensiones de la demanda.

3. No se condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por disposición del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley

**FALLA**

**1.** **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

*“1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000096 del 9 de noviembre de 2016 y de la Resolución Nro. 992232017000001 del 26 de octubre de 2017, pero únicamente en cuanto se vincula a Georgina Vesga Entralgo, Quintín Herrera Quiroz y Germán Torres Prieto como deudores solidarios por las obligaciones tributarias determinadas en los actos administrativos mencionados por concepto del impuesto sobre la renta del año 2013, que tienen como destinatario o deudor principal a la Corporación para la Promoción de la Ciencia y la Investigación -Corciencia-.*

*En lo demás quedan incólumes la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000096 del 9 de noviembre de 2016 y la Resolución Nro. 992232017000001 del 26 de octubre de 2017”.*

**2.** Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese** y **devuélvase**el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA** **RODRÍGUEZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftnref1" \o ") Al respecto ver, Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Proceso: 5308-31-03-001-2005-00303-0l SC1939-2019. Sentencia del 5 de junio de 2019. M.P. Luis Armando Tolosa Villabona.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftnref2" \o ") Ver, artículo 7 de la Ley 80 de 1993. Sobre el mismo punto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2005-00392-01(16782). Sentencia del 26 de marzo de 2009. CP: Ligia López Díaz y Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2003-02200 01(16883). Sentencia del 29 de abril de 2010. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344" \l "_ftnref3" \o ") Según el diccionario de la Real Academia Española

[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42344#_ftnref4) **ARTÍCULO 637. <PATRIMONIO DE LA CORPORACIÓN>.** Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación.

Sin embargo, los miembros pueden, expresándolo, obligarse en particular, al mismo tiempo que la corporación se obliga colectivamente; y la responsabilidad de los miembros será entonces solidaria si se estipula expresamente la solidaridad.

Pero la responsabilidad no se extiende a los herederos, sino cuando los miembros de la corporación los hayan obligado expresamente.