



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL TOLIMA
MAGISTRADO PONENTE: LUÍS EDUARDO COLLAZOS OLAYA
Ibagué, cinco (5) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Expediente: 73001-33-33-001-2016-00022-01 (Int. 1161-2017)
Medio de control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandante: JAIRO ALONSO ARIAS BARAGÁN
Apoderada: ALISSON GALINDO SÁNCHEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES DE COLOMBIA – DIAN
Apoderado: CAMILO CARLOS CABALLERO CORTES
Tema: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA COOPERATIVAS EN
MATERIA TRIBUTARIA

OBJETO DE LA SENTENCIA

Decide la Sala el recurso de apelación formulado por la parte demandada contra el fallo proferido por el Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito de Ibagué el día 18 de agosto de 2017, por medio del cual se accedió a las pretensiones de la demanda.

1. PRETENSIONES

La parte accionante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, promovió demanda en contra de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con el fin de que se declare la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015, mediante el cual se negaron las excepciones al mandamiento de pago No. 304-90028 del 31 de marzo de 2015 y la Resolución No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015, que resolvió el recurso de reposición confirmando la decisión inicial.

Y a título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare probada la excepción de indebida tasación de la deuda, sobre el mandamiento de pago No. 304-90028 del 31 de marzo de 2015.

Que se declare que el demandante solo es deudor solidario de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM Talento Humano Integral NIT: 809.007.808-0 a prorrata de sus aportes, esto es el 0.23% del total.

Que se ordene a la demandada levantar las medidas cautelares decretadas, la devolución de los bienes embargados y que se termine y archive el proceso de cobro.

2. HECHOS

Los que tienen relevancia jurídica son los siguientes:

2.1 El 31 de marzo de 2015, la DIAN libró mandamiento de pago No. 304-9000028 contra la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM, por la suma de \$955.623.000, y dentro del mismo se vinculó al demandante como deudor solidario en el 20% de la cuantía total, es decir, la suma de \$191.124.600.

2.2 Que el monto total de los aportes del demandante en la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM, ascendía a \$420.000, lo que equivale al 0,23% del total del capital social de LABOORUM CTA.

2.3 El 26 de mayo de 2015, el demandante presentó en contra del mandamiento de pago, la excepción de indebida tasación de la deuda en los términos del artículo 831 del ET.

2.4 Mediante Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015, la demandante rechazó las excepciones y ordenó seguir adelante con la ejecución de cobro.

2.5 El 15 de julio de 2015, el demandante interpuso recurso de reposición en contra de la Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015, y mediante Resolución No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015, notificado el día 19 del mismo mes y año, la demandada resolvió el mencionado recurso, confirmando la decisión inicial.

3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

Relaciona como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83, 95 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 683, 794, 828-1, 831, 833 del Estatuto Tributario
- Artículos 2 y 3 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 27 y 28 del Código Civil
- Artículo 3 de la Ley 153 de 1887.

Indicó como conceptos de violación los siguientes: i) Falsa motivación por interpretación errónea del artículo 794 del ET; ii) Falsa motivación por aplicación indebida de normatividad comercial para interpretar la responsabilidad solidaria propuesta en el artículo 794 del ET; iii) el artículo 794 encarna una responsabilidad mancomunada no solidaria y iv) procedencia de la excepción por indebida tasación de la deuda.

- Falsa Motivación por Interpretación Errónea del Artículo 794 del ET

Sostuvo que la DIAN fundamentó los actos demandados conforme a lo establecido en el artículo 794 del ET; y en ese sentido, la norma es clara al establecer que la responsabilidad en este caso del demandante iba hasta la porción de los aportes de cada uno de los deudores solidarios como cooperados en la cooperativa; sin embargo, frente a este fundamento la DIAN manifestó que, si bien eso dice la

norma, esta previsión presuntamente no se puede aplicar en virtud de lo manifestado en el párrafo, en donde dice que en el caso de las cooperativas solo responderán los administradores o gestores del negocio, por lo que en una interpretación por demás extraña y fuera de la norma, rompe supuestamente con la limitación establecida.

Que la interpretación de la norma dada por la demandada, es contraria, pues, según el párrafo del artículo 794 del ET, en materia tributaria solo se pueden vincular como deudores solidarios dentro de un proceso administrativo de cobro de la obligación tributaria de una cooperativa, a los administradores o socios gestores, es decir, es un complemento del primer inciso que establece una regla especial muy específica en cuanto a quienes pueden ser vinculados como deudores solidarios en el caso de las cooperativas.

Que contrario a lo manifestado por la DIAN no existe disposición expresa que señale que los cooperados no responderán a prorrata de sus aportes, como se estableció en el primer inciso del artículo 794 del ET.

- Falsa Motivación por Aplicación Indebida de Normatividad Comercial para Interpretar la Responsabilidad Solidaria propuesta en el Artículo 794 del ET.

Que el artículo 24 de la Ley 222 de 1995, que adicionó el Código de Comercio, no habla de ilimitación o de responsabilidad al 100%, pues, lo que menciona es una responsabilidad personal y solidaria por decisiones, actuaciones y obligaciones; siendo un régimen general, es decir, para todos los tipos de responsabilidad de los administradores, en cambio el contenido en el artículo 794 del ET es un régimen especial, convirtiéndose una excepción a la regla, ya que solo se refiere a la responsabilidad frente al cobro como deudor solidario de las cooperativas por lo que para el caso, debe aplicarse la regla hermenéutica contenida en el artículo 3 de la Ley 153 de 1887, que dispone la prevalencia de la ley especial sobre la ley general.

Por lo que la DIAN aplicó indebidamente un régimen general contenido en la legislación comercial, hecho que vicia de nulidad los actos administrativos demandados.

- EL ARTÍCULO 794 ENCARNA UNA RESPONSABILIDAD MANCOMUNADA NO SOLIDARIA

Que según la interpretación dada por el Consejo de Estado al artículo 794 del ET, es errado sostener que en la precitada norma se hace alusión a una “responsabilidad solidaria”, sino que se debe hablar mejor de una “responsabilidad mancomunada” que es lo que finalmente materializa la normatividad, y eso se debe tener en cuenta, pues, la demandada rechazó las excepciones con fundamento en una interpretación errada desarrollando las normas que en general rigen para este tipo de responsabilidad, pero olvidando la regla especial; al mencionar que se respondía hasta por la porción de los aportes en la sociedad.

- PROCEDENCIA DE LA EXCEPCIÓN POR INDEBIDA TASACIÓN DE LA DEUDA

Que debido al error que cometió la DIAN, al considerar que al demandante le correspondía el 20% del total de los aportes de la Cooperativa de Trabajo Asociado Laboorum, determinó como monto a pagar la suma de \$2.197.933, cuando en realidad tan solo ascendía al 0.23% del total, por lo cual si era procedente su vinculación como deudor solidario por las deudas de la cooperativa, debió haberlo hecho determinando un valor a pagar de \$2.197.933 que corresponde al 0.23% del total de la deuda de la cooperativa con el fisco.

3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Sostuvo que se opone a todas y cada una de las pretensiones, porque los actos administrativos demandados, fueron proferidos conforme a las facultades constitucionales y legales otorgadas a la DIAN, sin que se transgredieran normas de carácter legal y constitucional.

Que conforme a la sentencia C-210 de 2000, de la Corte Constitucional, se puede concluir que existe un tratamiento diferencial entre un socio de una sociedad comercial y un cooperado o miembro de una cooperativa, situación que determina que, frente a estos últimos, la solidaridad sólo es predicable de los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.

Que en la mencionada sentencia se determinó un trato diferenciador en cuanto a la vinculación de los socios que hacen parte de una sociedad, pero respecto al monto por el cual deben responder los miembros de una cooperativa no dice nada al respecto, sin que se pueda considerar que ese pronunciamiento establece un criterio vinculante.

Que aun existiendo un criterio diferenciador para que un socio de una cooperativa sea vinculado como deudor solidario de una deuda de carácter tributario, no se puede determinar que respondan de igual manera a un socio de una sociedad comercial, situación que origina que su vinculación sea solidaria en el monto total de la obligación tributaria que se le pretende cobrar a la cooperativa.

Que al analizar el artículo 3 del Decreto 4588 de 2006, se puede determinar sin equívocos, que las cooperativas no son iguales a una sociedad comercial, y por lo tanto tiene un trato diferenciador, que en materia tributaria se traduce en su solidaridad solamente a quienes hayan ocupado cargos de gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa, sin que puede predicarse que su responsabilidad en materia tributaria sea igual al de un socio de una sociedad comercial.

Concluyó, que los actos administrativos demandados no fueron motivados falsamente como se afirmó en la demanda, por lo tanto, se debe mantener la presunción de legalidad que los acompaña.

Que no es procedente la condena en costas en contra de la DIAN cuando no exista medio de prueba del cual se pueda establecer erogación alguna por ese concepto que se justifique una condena.

4. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Juez Primero Administrativa del Circuito de Ibagué, el día 18 de agosto de 2017, accedió a las pretensiones de la demanda, que el demandante no se encuentra obligado al pago del 20% del total de la deuda tributaria de la Cooperativa de Trabajo Asociado -LABOORUM, en tanto la solidaridad que se predica de aquel se limita al monto de sus aportes en dicha cooperativa.

Que la DIAN contrarió los postulados del artículo 794 del ET, al establecer una responsabilidad solidaria en cabeza del demandante, que supera el límite establecido en el referido canon normativo, el cual dispone que su responsabilidad solidaria respecto de los impuestos adeudados por la Cooperativa de Trabajo Asociado -LABOORUM solo podía extenderse *a prorrata* de sus aportes en dicha cooperativa durante el año 2006.

Así las cosas, el *a quo* resolvió:

“(...) PRIMERO: Declarar la nulidad de las Resoluciones No. 312-00005 del 16 de junio de 2015 y No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015, que resolvieron desfavorablemente las excepciones propuestas por el señor Jairo Alonso Arias Barragán frente al mandamiento de pago No. 304-9000028 del 31 de marzo de 2015.

SEGUNDO: Condenar en costas a la entidad demandada y a favor del demandante, para lo cual se fija como agencias en derecho la suma equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente al momento de ejecutoria de la sentencia (...).”

5. RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión, la parte demandada en su apelación, indicó que en la sentencia de primera instancia se establece un criterio de interpretación del artículo 794 del ET, conforme a lo señalado en la sentencia C-210-00, prácticamente aceptando lo que se menciona por la parte demandante; sin embargo, la tesis planteada por el operador judicial no es concordante con el texto de la norma que establece la solidaridad para el caso de las cooperativas en los cooperados que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa, solamente estos, en los demás no, y en este caso el demandante no desempeñó esta calidad por lo tanto no podía aplicarse la solidaridad.

Que el artículo 794 del Estatuto Tributario en su texto original ha sufrido varias reformas, la primera relacionada con el párrafo que fue modificado por el artículo 108 de la Ley 488 de 1998, y la segunda, relacionada con el inciso primero que fue modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003, es decir, que esta última

modificación fue posterior a la primera, sin que con esta se haya derogado lo señalado en el párrafo, lo cual da a entender que si bien en el inciso primero se hace mención a los cooperados esta responsabilidad se predica solamente a los administradores o gestores tal y como lo establece el párrafo, de los demás socios no.

Que la sentencia C-210-00, tal y como se menciona en el fallo objeto de recurso - relacionada – in extenso-, dice textualmente que la norma excluye de responsabilidad solidaria a los accionistas de las sociedades anónimas o asimiladas y a las cooperativas, salvo en lo relacionado con los cooperando que hayan ejercido la administración o gestión de la entidad quienes también responden solidariamente, lo cual es justificable ya que debe existir un tratamiento diferenciador entre un socio de una sociedad comercial, y un cooperando o miembro de una cooperativa, frente a estas últimas, la solidaridad sólo es predicable de todos los cooperados, solamente de aquellos que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.

Que la sentencia en mención establece que los miembros de una cooperativa tienen un trato diferenciador frente a los socios de una sociedad comercial, entonces, si no son iguales, no puede ser posible que se pretenda que responda de igual manera como lo hace un socio de una sociedad comercial, a prorrata de sus aportes o participaciones mismas y del tiempo durante el cual los hubiera poseído en el respectivo periodo gravable.

Que, en este orden de ideas, y existiendo un criterio diferenciador para que un socio de una cooperativa sea vinculado como deudor solidario de una deuda de carácter tributario, no se puede determinar que responda de igual manera a una sociedad comercial, situación que origina que su vinculación sea solidaria en el monto total de la obligación tributaria que se le pretende cobrar a la cooperativa.

Que no se tuvo en cuenta los argumentos dados en la contestación de la demanda relacionados con la naturaleza de las cooperativas de Trabajo Asociado, señalada en el Decreto 4588 de 2006, pues, al analizar la norma se puede determinar sin equívocos, que las cooperativas no son iguales a una sociedad comercial, y por lo tanto tiene un trato diferenciador, que en materia tributaria sea igual al de un socio de una sociedad comercial.

Que no era procedente la condena en costas contra la DIAN por cuanto en el proceso no existe una prueba de la cual se pueda establecer una erogación económica que justifique la condena.

Por último, solicitó se revoque la sentencia apelada y en consecuencia se nieguen las pretensiones.

6. TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

El expediente fue radicado en esta Corporación el 17 de octubre de 2017 y mediante providencia del día 19 del mismo mes y año, se admitió la apelación impetrada por la parte demandada.

El 7 de noviembre de 2017, se corrió traslado a las partes por 10 días para que presentaran sus alegatos de conclusión y, posteriormente y por un término igual, se le dio el traslado al representante del Ministerio Público para que rindiera su respectivo concepto; oportunidad en la que la parte demandante y demandada reiteraron los argumentos expuestos en sus respectivos escritos.

7. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA SALA

7.1 COMPETENCIA

Es competente esta Corporación para resolver el presente recurso de apelación, tal como lo establecen los artículos 153 y 247-4 del CPACA, este último modificado por el artículo 623 de la Ley 1564 del 2012, en concordancia con el art. 328 del CGP y el Acuerdo PSAA12-9456 del 23 de mayo del 2012, por medio del cual se adoptaron medidas tendientes a la implementación de la ley 1437 del 2011 en el Distrito Judicial Administrativo del Tolima.

7.2 PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Corresponde determinar sí:

- La responsabilidad solidaria en materia tributaria de las cooperativas se aplica de la misma manera que a las sociedades comerciales.
- En el caso de las cooperativas, los todos cooperados deben responder solidariamente por las obligaciones tributarias de acuerdo al monto de sus aportes como en el caso de las sociedades, o por el contrario, solo son responsables solidarios quienes se desempeñan como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa.
- El demandante como miembro del Consejo de Administración de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM, debe responder solidariamente por la obligación tributaria contenida en el mandamiento de pago No. 3014-900028 del 31 de marzo de 2015, de acuerdo al monto de sus aportes, o si para el caso de las cooperativas ello no tiene incidencia en materia de responsabilidad solidaria, lo anterior conforme a lo dispuesto en el artículo 794 del ET.

7.3 HECHOS RELEVANTES JURÍDICAMENTE PROBADOS

HECHOS PROBADOS	MEDIO PROBATORIO
1. Jairo Arias Barragán a corte de 31 de diciembre de 2006, tenía \$420.000 como	Documental.- Certificación de Talento Humano de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM (fol. 19)

aportes de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM.	
2. El 31 de marzo de 2015, la DIAN libró mandamiento de pago a deudores solidarios No. 304-900028, por la suma de \$955.623.000 a cargo del contribuyente Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM, por concepto del impuesto sobre las ventas del año gravable 2006, y vinculó como socio solidario al demandante en un 20%, equivalente a la suma de \$191.124.600.	Documental.- Mandamiento de pago a deudores solidarios No. 304-900028 del 31 de marzo de 2015 (Fol. 95 al 97)
3. El 26 de mayo de 2015, el demandante presentó la excepción de indebida tasación de la deuda en contra del mandamiento de pago, con el argumento que su responsabilidad era limitada y se debía ceñir a la proporción de sus aportes, el cual correspondía al 0,23%, por lo que lo procedente sería la suma de \$2.197.933, como deuda solidaria.	Documental.- Escrito de excepciones suscrito por la parte actora del 26 de mayo de 2015 (Fol. 107 al 112)
4. Mediante Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015, la DIAN rechazó la excepción propuesta por el demandante dentro del proceso de cobro.	Documental.- Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015 (Fol. 4 al 7)
5. El 15 de julio de 2015, el demandante presentó recurso de reposición en contra de la Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015 del 31 de marzo de 2015 y mediante Resolución No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015, la DIAN, resolvió el recurso de reposición y confirmó la decisión inicial	Documental.- Recurso de reposición (Fol. 124-133) Documental.- Resolución No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015 (Fol. 10 al 14)

Para la Sala, merece plena credibilidad, la documental aportada, en la medida en que fue arrimada al proceso oportunamente por las partes y en ningún momento fue desconocida o tachada, razón por la cual se itera, tiene pleno valor probatorio.

7.4 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA

El Estatuto Tributario, regula lo relacionado con la responsabilidad en el pago del impuesto, y define a quienes son considerados sujetos pasivos de los mismos, así:

“(…) EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. CAPITULO I. RESPONSABILIDAD POR EL PAGO DEL IMPUESTO.

ARTICULO 792. SUJETOS PASIVOS. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial. (...)”

Igualmente, esa misma normatividad regula la responsabilidad solidaria en materia tributaria, indicando quienes deberán responder junto con el contribuyente del tributo, de la siguiente manera:

“(...) ARTICULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;

b. Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente.

c. La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;

d. Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta;

e. Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica.

f. 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.

h) <Literal modificado por el artículo 72 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Quienes custodien, administren o de cualquier manera gestionen activos en fondos o vehículos utilizados por sus partícipes con propósitos de evasión o abuso, con conocimiento de operación u operaciones constitutivas de abuso en materia 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, <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.

<Inciso 2o. modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

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. (...)

Frente a la responsabilidad solidaria de los socios contenida en el artículo 794 del ET, la Corte Constitucional al resolver una demanda de inconstitucionalidad contra el mencionado artículo en sentencia C-210 de 2000, dispuso:

“(...) En este orden de ideas, la Corte no puede perder de vista la intención del legislador al introducir en el ordenamiento tributario el artículo cuestionado, que es una norma sustancial que consagró la responsabilidad solidaria con miras a asegurar la efectividad del sistema tributario sustancial, vale decir, el pago efectivo de los impuestos que se determinen a cargo de las sociedades y otros entes asimilados a tales, con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal o tributaria, que al parecer se ha venido presentando desde el año 1987, cuando algunos ciudadanos constituían sociedades para evadir impuestos, amparados en el velo de la personalidad jurídica de la sociedad y en la falta de eficacia de la administración tributaria, para lograr el efectivo cobro de los impuestos, tasas y contribuciones. En consecuencia, la circunstancia de que el propio legislador, dentro de su soberanía fiscal, califique el régimen jurídico como de "responsabilidad solidaria", indica que el socio debe responder al lado de la sociedad y no en el lugar de ésta, como sucede en el evento de las obligaciones in solidum propias del régimen civil, relativas a ese tipo de obligaciones que, por analogía, se aplican al régimen tributario.

A juicio de la Corte, 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).

Por otra parte, estima la Corte que la figura de la solidaridad es de creación legal, y también el establecimiento de sus excepciones. Por lo tanto, bien puede el legislador, como lo hizo en la norma cuestionada, introducir la responsabilidad solidaria como un mecanismo tendiente a impedir, se reitera, la práctica de la evasión tributaria, sin que ello signifique desconocimiento de los principios y normas superiores, pues es evidente que los socios tienen y mantienen, durante la existencia de la sociedad, un interés económico y patrimonial en los resultados de la gestión social que se adelanta por parte de los órganos directivos, gerentes, juntas directivas, etc.. Por otro lado, en opinión de la Sala, la solidaridad en materia impositiva descansa también en la función social del derecho de propiedad (art. 58 superior), y en la necesidad de financiar permanentemente los gastos e inversiones públicas (art. 95-9 ibídem), ya que es incuestionable que exista un interés patrimonial del socio en los resultados de las actividades que cumpla la sociedad. Ello explica por qué la suerte de ésta y las obligaciones que se causen por razón de la misma no deben ser enteramente ajenas al asociado, socio, comunero, cooperado o suscriptor, por lo que el legislador entendió que el miembro del ente social asume los riesgos inherentes a las vicisitudes de este tipo de negocios jurídicos contractuales.

*Para la Corte no admite duda que el hecho de establecer la responsabilidad solidaria de los socios, en la modalidad señalada, para el pago de los tributos no desconoce principios superiores, pues ella descansa en la circunstancia de haberse realizado el supuesto de hecho que genera los elementos normativos que configuran el hecho gravable tipificado como tal en la ley tributaria, por lo cual debe responderse en los términos que señale el ordenamiento tributario, vale decir, que el legislador en virtud de su libertad de configuración puede señalar los elementos de la obligación tributaria estableciendo una pluralidad de sujetos que se encuentran comprometidos en la satisfacción de una misma prestación, uno al lado del otro, es decir, los socios al lado de la sociedad y no en el lugar de ésta. **La solidaridad como modalidad obligacional comporta un claro beneficio para el acreedor tributario, esto es, para el Tesoro Público, y por lo tanto, el diseño del sistema tributario así como la política subyacente en el mismo, son atributos propios del legislador de conformidad con los artículos 150-12 y 338 superiores. (...).** (negrilla fuera de texto)*

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).

Es decir, que, conforme a lo indicado por la Corte Constitucional, el régimen de solidaridad es una figura de creación legal, por lo que el legislador podía implementarla como un mecanismo tendiente a impedir la evasión tributaria, ello en procura de la función social que tiene los impuestos tanto en el derecho de propiedad como en la financiación de los gastos e inversiones públicas.

7.5. CASO CONCRETO

En este asunto, la parte actora persigue la nulidad de los actos administrativos contenidos en las Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015, mediante el cual se negaron las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago No. 304-90028 del 31 de marzo de 2015 y la Resolución No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015, que resolvió el recurso de reposición confirmando la decisión inicial; y, solicitó a título de restablecimiento del derecho, declarar probada la excepción de indebida tasación de la deuda propuesta y que el demandante solo sería deudor solidario de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM Talento Humano Integral “A prorrata” de sus aportes, esto es, el 0.23% del total.

El juez de instancia accedió a las pretensiones, tras considerar que el demandante no se encuentra obligado al pago del 20% del total de la deuda tributaria de la Cooperativa de Trabajo Asociado -LABOORUM, en tanto la solidaridad que se predica de aquel se limita al monto de sus aportes en dicha cooperativa.

La parte demandada en su apelación indicó que los miembros de una cooperativa tienen un trato diferenciador frente a los socios de una sociedad comercial, entonces, si no son iguales, no puede ser posible que respondan de igual manera como lo hace un socio de una sociedad comercial, a prorrata de sus aportes o participaciones mismas y del tiempo durante el cual los hubiera poseído en el respectivo periodo gravable; por tanto la vinculación de los cooperados es solidaria en el monto total de la obligación tributaria que se le pretenda cobrar a la cooperativa; además, el recurrente indicó que no era procedente la condena en costas contra la DIAN por cuanto en el proceso no existe una prueba de la cual se pueda establecer una erogación económica que justifique la condena.

De lo probado en el proceso, se logra establecer lo siguiente:

- i) Que Jairo Arias Barragán a corte de 31 de diciembre de 2006, tenía \$420.000 como aportes de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM.¹

¹ Certificación de Talento Humano de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM (fol. 19)

- ii) El 31 de marzo de 2015, la DIAN libró mandamiento de pago a deudores solidarios No. 304-900028, por la suma de \$955.623.000 a cargo del contribuyente Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM, por concepto del impuesto sobre las ventas del año gravable 2006, y vinculó como socio solidario al demandante en un 20%, equivalente a la suma de \$191.124.600.²
- iii) El 26 de mayo de 2015, el demandante presentó la excepción de indebida tasación de la deuda en contra del mandamiento de pago, con el argumento que su responsabilidad era limitada y se debía ceñir a la proporción de sus aportes, el cual correspondía al 0,23%, por lo que lo procedente sería la suma de \$2.197.933, como deuda solidaria.³
- iv) Mediante Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015, la DIAN rechazó la excepción propuesta por el demandante dentro del proceso de cobro, y argumentó:

*“(…) Mandamiento de pago No. 304-900028 del 31 de marzo de 2015, fue proferido en contra del señor JAIRO ALONSO ARIAS BARRAGAN, identificado con la CC 14.229.898 en calidad de deudor solidario de la Cooperativa de Trabajo Asociado Laboorum, de conformidad con el art. 794 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario, **por su calidad de miembro principal o suplente (interviniente) del órgano directivo Consejo de Administración de la Cooperativa**, que mediante tasación a prorrata de los miembros de dicho órgano, que a la fecha de la causación del hecho generador de la obligación tributaria, tenía dicha calidad y **cuya responsabilidad solidaria se tasó para cada uno de los miembros de las obligaciones de la Cooperativa de Trabajo Asociado Laboorum**, conforme a la vinculación efectuada por la División de Gestión e Liquidación durante la etapa de determinación y/o discusión, vinculados a los procesos de ventas periodos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006, emitiéndose los mandamientos de pago individuales y en su caso particulares con las siguientes características (...) (negrilla fuera de texto)*

Al indicar el citado párrafo del artículo 794 del Estatuto Tributario, adicionado de la Ley 498 de 1998, que la responsabilidad solidaria en caso de las cooperativas, solo es predicable de los cooperados que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa, nos indica con meridiana claridad, que no es legal ni procedente para determinar la responsabilidad solidaria en una cooperativa, vincular a todos los socios de la misma a prorrata de sus aportes sociales, (...) solo define la responsabilidad solidaria de los administradores o gestores de la Cooperativa, que corresponde a los miembros de la junta directiva o consejo de administración, que en su caso particular se efectúa esta vinculación por formar parte del mismo, como se estableció en el proceso de determinación y/o discusión adelantado por la División de Gestión de Liquidación(...)”⁴

² Visto en los folios 95 al 97

³ Visto en los folios del 107 al 112

⁴ Visto en los folios 4 al 7.

- v) El 15 de julio de 2015, el demandante presentó recurso de reposición en contra de la Resolución No. 312-00005 del 16 de junio de 2015 del 31 de marzo de 2015.⁵
- vi) Mediante Resolución No. 311-900003 del 3 de agosto de 2015, la DIAN, resolvió el recurso de reposición y confirmó la decisión inicial, con el siguiente argumentó⁶:

*“(…) Frente a la inconformidad del recurrente donde señala la indebida tasación de la deuda, es preciso reiterar lo señalado en la contestación de las excepciones donde indicó que el mandamiento de pago No. 304-900028 del 31 de marzo de 2015 fue proferido en contra del señor ARIAS BARRAGÁN JAIRO ALONSO, identificado con la CC 14.229.898 en calidad de deudor solidario de la Cooperativa de Trabajo Asociado Laboorum, de conformidad con el art. 794 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario, por su calidad de miembro principal o suplente (interviniente) del órgano directivo Consejo de Administración de la Cooperativa, que mediante tasación a prorrata de los miembros de dicho órgano, que a la fecha de la causación del hecho generador de la obligación tributaria, tenían dicha calidad y **cuya responsabilidad solidaria se tasó para cada uno de los 5 miembros, por el 20% de las obligaciones de la Cooperativa de Trabajo Asociado Laboorum**, conforme a la vinculación efectuada por la División de Gestión de Liquidación durante la etapa de determinación y/o discusión, vinculados a los procesos de ventas periodos 1,2,3,4,5, y 6 del año gravable 2006, emitiéndose los mandamientos de pago individuales y en su caso particular con la siguientes características (...) (negrilla fuera de texto)*

Así la cosas y bajo los parámetros legales señalados fácil es concluir que son responsables los miembros del Consejo de administración y el representante legal, por trasgresión de la ley, los estatutos y los reglamentos, esto en concordancia con lo dispuesto en el estatuto Mercantil, aplicable al caso que nos ocupa por expresa remisión del artículo 158 de la Ley 79 de 1998, el cual reguló el tema de la responsabilidad de los administradores (...)”

Pues bien, de lo antes expuesto se logra inferir que el demandante fue vinculado como deudor solidario por ser asociado de la Cooperativa de Trabajo Asociado LABOORUM, y en especial por ser uno de los cinco miembros del Consejo de Administración de la misma, sin que la calidad de miembro haya sido negada o desvirtuada por el actor, por lo que es necesario como primera medida determinar la naturaleza de las cooperativas, lo cual está contenido en el Decreto 4588 del 27 de diciembre de 2006 “Por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado”, así:

*“(…) **Artículo 3º.** Naturaleza de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado. Son organizaciones sin ánimo de lucro pertenecientes al sector solidario de la economía, que asocian personas naturales que simultáneamente son gestoras, contribuyen económicamente a la*

⁵ Visto en los folios 124 al 133

⁶ Visto en los folios 10 al 14

cooperativa y son aportantes directos de su capacidad de trabajo para el desarrollo de actividades económicas, profesionales o intelectuales, con el fin de producir en común bienes, ejecutar obras o prestar servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general.

(...)

Artículo 5º. *Objeto social de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado. El objeto social de estas organizaciones solidarias es el de generar y mantener trabajo para los asociados de manera autogestionaria, con autonomía, autodeterminación y autogobierno. En sus estatutos se deberá precisar la actividad socioeconómica que desarrollarán, encaminada al cumplimiento de su naturaleza, en cuanto a la generación de un trabajo, en los términos que determinan los organismos nacionales e internacionales, sobre la materia. (...)*

Ahora bien, en materia de responsabilidad solidaria de los impuestos, se debe acudir a lo establecido en el artículo 794 del ET, que dispone:

“(...) 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, <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.

<Inciso 2o. modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

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. (...)* (negrilla fuera de texto)

La anterior disposición legal fue objeto de pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional, en sentencia C-210 de 2000, en donde además de hacer alusión a la responsabilidad solidaria contenida en el artículo 794 del ET, se pronunció sobre la diferencia existente entre sociedades mercantiles y las cooperativas, que justifican el alcance del parágrafo de dicha norma, así:

“(...) El último de los ataques se orienta hacia el desconocimiento del derecho a la igualdad, previsto en el artículo 13 superior, ya que estima el demandante en su libelo, que el artículo 794, incluido el parágrafo, es una

disposición subjetivamente compleja, en la medida en que hace alusión a diversos tipos de socios, asociados, comuneros, suscriptores o aportantes en general que, en opinión del actor, contrasta con el que se brinda, por una parte, a los cooperados y por la otra a los socios, que no participen en la administración de los negocios sociales.

Para la Corporación es necesario advertir, que no se puede hacer un test de comparación o un juicio de igualdad, cuando existen diferencias entre los supuestos de hecho que se pretenden comparar, ya que las sociedades, en sus variedades o diversas modalidades, no son iguales a las cooperativas, como quiera que estas últimas poseen su propio régimen legal, cumplen finalidades diferentes y gozan, naturalmente de un tratamiento especial en materia de algunos impuestos, como ocurre con la renta, por ejemplo, pues ellas son entidades sin ánimo de lucro, que en principio, tienen un ámbito de acción que supera lo simplemente económico.

En este orden de ideas, estima la sala que, sin duda, el sector cooperativo merece, conforme a la Constitución, un trato diferencial con relación a las sociedades mercantiles, ya sean éstas colectivas, de responsabilidad limitada, en comandita simple, en comandita por acciones o anónimas, e inclusive frente a las fundaciones, asociaciones u otro tipo de entidades sin finalidades lucrativas, con objeto lícito específico. En efecto, las cooperativas constituyen un sector económico, que encuentra una protección especial en la norma superior (art. 58 C.P.), ya que tienen como sustrato esencial la solidaridad entre sus miembros y el auxilio a la comunidad.

En consecuencia, para la Corporación es indudable también que el parágrafo del artículo cuestionado encuentra un asidero plausible, que justifica su existencia y mantenimiento en el orden jurídico, ya que contempla un tratamiento diverso que desarrolla la especial protección a ese tipo de propiedad, como alternativa de desarrollo social, político y económico, que la Carta de 1991 pretende proteger. Es que las cooperativas son consideradas por el constituyente, como una eficaz alternativa para satisfacer necesidades colectivas apremiantes, mediante una distribución democrática de sus aportes, que excluyen el afán de lucro, pues repárese, que estas entidades en virtud de su especial fundamento constitucional, se caracterizan por la devolución de sus aportes entre los socios, lo cual se encuentra en consonancia con el artículo 333, inciso tercero superior, que consagra como obligación imperativa del Estado, promover el acceso progresivo de la propiedad fortaleciendo las organizaciones solidarias.

La Corte estima que 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 y a las cooperativas -salvo en lo relacionado con los cooperados que hayan ejercido la administración o gestión de la entidad-, quienes también responden solidariamente, 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. Para la Corte es evidente entonces, que las compañías de responsabilidad limitada o las colectivas, por su propia naturaleza jurídica y sus especiales características no se hallan en las mismas circunstancias fácticas frente a las sociedades anónimas, ni mucho menos a las cooperativas. (...)”

El anterior pronunciamiento establece una clara distinción entre las sociedades mercantiles y las cooperativas, que justifica el contenido del párrafo del artículo 794 del ET, pues, es evidente que en las primeras son responsables solidarios todos y cada uno de los socios *a prorrata* de sus aportes, diferente a las cooperativas donde solo son llamados a responder solidariamente los gestores y administradores de la misma.

Así las cosas, al analizar el artículo 794 del ET, que regula el tema de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos, se aprecia que el inciso primero hace una relación detallada de quienes responderán solidariamente (socios, coparticipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados) *a prorrata* de sus aportes o participación en la respectiva entidad, pero, esa misma disposición hace una clara distinción frente al caso de las cooperativas, al establecer que tendrán responsabilidad solidaria solo los cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores en la misma, sin determinar que su responsabilidad sería de acuerdo a sus aportes.

Para la Sala contrario a lo indicado por el *a quo*, el párrafo del artículo 794 del ET, no dispone de manera expresa que la responsabilidad solidaria atribuible a los cooperadores gestores o administradores de la cooperativa se debe estimar en el mismo porcentaje de sus aportes, sin que se pueda aplicar lo dispuesto en el inciso primero de esa norma, como lo pretende el actor, pues, las cooperativas poseen su propio régimen legal, cumplen finalidades diferentes y gozan, de un tratamiento especial en materia de algunos impuestos (renta), tanto así que ese fue el motivo que justificó la desigualdad existente entre estas y las sociedades mercantiles en materia de responsabilidad solidaria, como lo indicó la Corte Constitucional.

Es decir, que el mencionado párrafo no prevé para los administradores y gestores de la cooperativa una responsabilidad solidaria sujeta a una proporción de acuerdo a sus aportes, y en este caso, es necesario precisar que además de ello, se debe tener en cuenta que su finalidad es garantizar el pago total de la deuda, más aún, si esta responsabilidad ha sido concebida con el fin de asegurar la efectividad del sistema tributario sustancial, con el pago efectivo de los impuestos que se determinen a cargo de las sociedades, entes asimilados a tales y demás, es decir, que el actuar de la DIAN en este asunto, se ajustó a la finalidad de la norma que no es otra que evitar o contrarresta la evasión en el pago del impuesto, ya que de aplicarse lo pretendido por el actor dicho propósito no se cumpliría, más aún, cuando este asegura que sus aportes constituyen el 0,23%, con lo cual no cubriría prácticamente en nada la deuda fiscal, desdibujando de esa manera la finalidad con la que se busca imponer la solidaridad en materia tributaria, cabe advertir que el

anterior criterio fue expuesto por este Tribunal en un caso similar al aquí expuesto en sentencia proferida el 23 de septiembre de 2020⁷.

En consecuencia, la demandante no logró desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados, por tanto, se revocará la sentencia apelada y se negarán las pretensiones de la demanda.

8. DE LA CONDENA EN COSTAS

El CPACA en el artículo 188 señala que en la sentencia se dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil, pese a ello y como quiera que este compilado fue derogado por el Código General del Proceso, serán estas las normas aplicables en el caso para la liquidación y ejecución de las agencias en derecho.

Por lo anterior, se condenará a la parte demandante en las costas de ambas instancias siempre y cuando se encuentre acreditado en el proceso. Para el efecto, se señalará un salario mínimo mensual legal vigente como agencias en derecho de cada una de las instancias y se ordenará a la secretaría del *a-quo* que liquide tales costas, conforme a las reglas mencionadas.

9. OTRAS CONSIDERACIONES

Advierte la Sala que, dada la situación actual de emergencia sanitaria generada por el COVID-19 la presente providencia será estudiada y aprobada mediante la utilización de medios electrónicos, en cumplimiento a las directrices del Gobierno Nacional y del Consejo Superior de la Judicatura -distanciamiento social aislamiento, trabajo en casa, uso de medios electrónicos-, para evitar la propagación de los efectos adversos de este virus.

DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo del Tolima, administrando Justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley

RESUELVE:

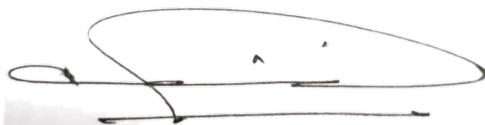
PRIMERO: REVOCAR la sentencia proferida por el Juzgado Primero Administrativo del Circuito de Ibagué el día 18 de agosto de 2017, y en su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR en costas de ambas instancias a la parte demandante, conforme lo preceptuado en el artículo 188 del CPACA, para lo cual se fija la suma equivalente a un (1) salario mínimo mensual legal vigente como agencias en derecho de cada una de las instancias. Por Secretaría del juzgado de origen se deberán liquidar.

⁷ Sentencia del 23 de septiembre de 2020 del Tribunal Administrativa del Tolima, Magistrado Ponente Luís Eduardo Collazos Olaya, Nulidad y Restablecimiento del Derecho, rad. 730001-23-33-001-2015-00756-00.

TERCERO: Una vez en firme, devuélvase el expediente al juzgado de origen, previas las constancias secretariales correspondientes.

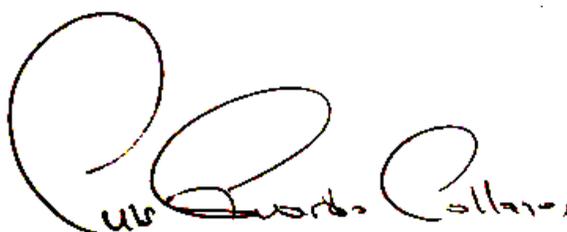
NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



CARLOS ARTURO MENDIETA RODRÍGUEZ
Magistrado



JOSÉ ANDRÉS ROJAS VILLA
Magistrado



LUÍS EDUARDO COLLAZOS OLAYA
Magistrado

Firmado Por:

Luis Eduardo Collazos Olaya
Magistrado
Oral 001

Tribunal Administrativo De Ibagué - Tolima

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica, conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación: **af9b26979230a75c01d9f13f3ea08e402a4513b283a8d3a6c78cf6414a5e0f82**

Documento generado en 06/08/2021 01:28:02 PM