



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho.
Radicación: 66001-23-33-000-2016-00605-02 (26151)
Demandante: Sistema Universitario del Eje Cafetero, Sueje
Demandado: DIAN

Temas: Sujeción pasiva al impuesto sobre la renta de las asociaciones de universidades públicas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 27 de agosto del 2021 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala segunda de decisión, que resolvió (índice 2 de Samai):

1. Declárese la nulidad de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412015000018 del 26 de marzo de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira y la Resolución nro. 002473, del 05 de abril de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central de la DIAN, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, por las razones expresadas en la parte considerativa de esta providencia.
2. Como consecuencia de la declaración que antecede y, a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2011, presentada por la entidad demandante, por los argumentos anotados en la parte motiva de este proveído.
3. Sin costas en esta instancia, por las razones vertidas en esta providencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412015000018, del 26 de marzo de 2015, la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada por la actora, en el sentido adicionar ingresos por rendimientos financieros, rechazar la deducción por depreciación, disminuir la renta exenta y sancionar por inexactitud. Tras recurrirse esta decisión, fue confirmada mediante la Resolución nro. 002473 del 05 de abril de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto (índice 2 de Samai).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones



(f. 8):

1. Declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412015000018 del 26 de marzo del 2015, proferida por la [demandada], por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 determinando un mayor valor por impuesto y se aplicó sanción por inexactitud.
2. Declarar nula la Resolución nro. 002473 del 05 de abril del 2016, proferida por la ... DIAN, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación mencionada en el numeral anterior, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, confirmando la primera actuación.
3. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que Sujeje-Sistema Universitario del Eje Cafetero ... no es contribuyente del impuesto sobre la renta y, por lo tanto, no debe responder por ningún valor por impuestos y sanciones por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2011, y ordenando que se efectúen los ajustes del caso en la cuenta corriente del contribuyente, con el fin de eliminar de sus registros la deuda a cargo por concepto de los mayores valores determinados por impuesto y por sanciones en los actos anulados.
4. En subsidio de la pretensión incluida en el numeral 3, que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare que la liquidación privada contenida en la declaración presentada por Sujeje-Sistema Universitario Del Eje Cafetero ... por el impuesto sobre la renta del año gravable 2011 se encuentra en firme y, por lo tanto, la entidad no debe responder por ningún valor por impuestos y sanciones por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, y ordenando que se efectúen los ajustes del caso en la cuenta corriente del contribuyente, con el fin de eliminar de sus registros la deuda a cargo.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29, 95, 121, 122, 209 y 338 de la Constitución; 95 de la Ley 489 de 1998; 1° a 3°, 137 y 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); 19, 22, 23, 26 a 28, 104, 127, 128, 131, 131-1, 134, 135, 141, 647, 683, 705, 706, 714 y 779 del ET (Estatuto Tributario); y 3° a 5° del Decreto 4400 de 2004 y artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2 de Samai):

La actora consideró que los actos incurrieron en falsa motivación al señalarse como contribuyente del régimen especial, lo que no era cierto, porque Sujeje reunía las condiciones para considerarse como una entidad oficial descentralizada a que se refería el artículo 22 del ET. Aludió a que, acorde con el artículo 338 de la Constitución y la jurisprudencia, los tratamientos preferenciales eran de aplicación restrictiva, de manera que tal artículo no podía extenderse a entidades diferentes.

Destacó que era una entidad sin ánimo de lucro estatal, con personería jurídica, de carácter gremial y académico, y señaló que, para determinar su naturaleza jurídica y por tanto el régimen legal, era preciso considerar la calidad de las universidades que la componen dentro de la organización del estado, así como las posibilidades legales de la creación de asociaciones. A tales efectos, se remitió al artículo 95 de la Ley 489 de 1989 referido a la facultad de las entidades públicas para asociarse para el cumplimiento de funciones administrativas o la prestación de servicios, lo cual puede efectuarse a través de la creación de personas jurídicas sin ánimo de lucro. En la misma línea, se refirió a que la Corte Constitucional se había pronunciado sobre la exequibilidad de dicha norma (sentencia C-671 de 1999), destacando que en tal providencia se había señalado, entre otros aspectos que, las entidades descentralizadas indirectas, con personalidad jurídica que pudieren surgir por convenios de asociaciones entre dos o más entidades públicas, deben sujetarse a la voluntad legislativa respecto de los objetivos y estructura de cada una de las entidades partícipes. Dijo que, acorde con esto, las universidades como entes autónomos públicos, que no hacen parte de la rama ejecutiva, descentralizadas indirectas, tienen la facultad de asociarse, conforme con el



Código Civil y el artículo 95 de la Ley 489 de 1998. Seguidamente aludió a algunos pronunciamientos de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación, en relación con las asociaciones entre entidades públicas.

Así, concluyó que la actora era una entidad estatal descentralizada indirecta de carácter especial, creada por la voluntad de las universidades estatales que la integran (universidades de Caldas, Quindío, Tecnológica de Pereira, Tolima, Nacional sede Manizales, Unad y Cinoc), y en consecuencia, amparada por lo establecido en el artículo 22 del ET, que la considera no contribuyente del impuesto sobre la renta. En este punto, acotó que esta disposición estaba formulada de manera general, no distinguía respecto de los entes descentralizados allí comprendidos, de manera que no le era dable al intérprete hacerlo; y enseguida puntualizó que, las universidades públicas eran entidades descentralizadas especiales directas por servicios y las asociaciones de universidades públicas, eran entidades descentralizadas especiales indirectas por servicios.

Argumentó que se vulneró el debido proceso y el principio de legalidad por violación del precedente (sentencia del 07 de noviembre de 2012, exp. 18438, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), esto bajo el señalamiento de que, en aquella providencia se manifestó que las asociaciones de universidades públicas estaban exentas del tributo de timbre allí estudiado, en tanto que gozaban de las mismas prerrogativas de las entidades que las integraban, lo cual no implicaba una interpretación analógica extensiva como lo asumió la demandada en aquel juicio, sino que proviene de la ley. A partir de ello, expuso que los argumentos de ese fallo eran aplicables al asunto controvertido, aunque se tratara de otro impuesto, pues acorde con el artículo 22, las universidades públicas, como entidades descentralizadas directas por servicios, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera que tampoco lo sería la asociación que gozaba de las mismas prerrogativas, estaría «*excluida de la calidad de sujeto pasivo del mencionado impuesto*»; adujo que el desconocimiento de este precedente por parte de la DIAN, fue puesto de presente desde el recurso interpuesto en sede administrativa.

Afirmó que los actos fueron expedidos con violación del debido proceso y desviación de poder, puesto que la jurisprudencia de esta corporación ha señalado que, para que proceda la suspensión, debe practicarse efectivamente la inspección, y que esta deber ser efectuada antes de que se ocurra la firmeza de la declaración, lo que coincide con el plazo para notificar el requerimiento especial (sentencia del 16 de octubre de 2014, exp. 19611, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); seguidamente expuso que su declaración obtenía firmeza el 19 de abril de 2014 sin que a esa fecha se hubiere notificado el requerimiento especial, pues ello se hizo el 15 de julio de 2014 y la inspección tributaria se inició el 19 de junio y finalizó el 30 de ese mes y año, esto es, por fuera de la oportunidad legal y, como resultado de esto, estimó que las pruebas recolectadas carecían de validez.

También precisó que al tenor de la aludida sentencia la inspección tributaria ameritaba recolección directa de pruebas (inmediación), sin que pudiera acudir a ella para ampliar la firmeza, so pena de configurarse desviación de poder, como sucedió en su caso, pues se utilizó para una finalidad distinta, ya que la Administración acudió a esa figura faltando veintidós días para la firmeza, incluso, reprochó que el decreto de tal inspección tuvo lugar un año y casi diez meses después de haberse expedido el auto de apertura de investigación y un año y seis meses luego de proferirse requerimientos ordinarios, por lo que la inactividad de su contraparte la condujo a considerar que su propósito fue extender la firmeza; en todo caso, no se suspendió el término porque el



inicio y finalización de la inspección fue a partir del 19 de abril de 2014, por lo que el requerimiento especial no fue tempestivo.

Frente a la adición de ingresos por rendimientos financieros, consideró que hubo una aplicación indebida de la normativa e, incluso, se incurrió igualmente en falsa motivación pues no es cierto que en el recurso interpuesto, no se adujeron razones de inconformidad contra tales ingresos, pues el cuestionamiento principal al recurrir fue que ella no era contribuyente del impuesto sobre la renta respecto de ingresos propios y con mayor razón si eran de terceros. En la misma línea, adujo que se desconoció que solo son gravables los ingresos propios, inclusive para quienes sean contribuyentes. Argumentó que la certificación del pago de los rendimientos, no era prueba suficiente bancaria para adicionar los ingresos porque que no todos eran propios, puesto que obedecieron a la ejecución de proyectos por convenios y contratos celebrados con diversas entidades públicas, quienes suministraban los recursos con el compromiso de que se le reintegrasen tales rendimientos originados en la administración, junto con los dineros restantes al finalizar la ejecución, por lo que, se registraban contablemente a nombre de las entidades beneficiarias, para luego transferirles, y a esos efectos señaló que aportaba certificación de revisor fiscal con la relación de esos traslados.

En relación con el rechazo de la deducción del gasto por depreciación, argumentó que no se le tuvo en cuenta la alícuota a la que tenía derecho por el año gravable 2011, y que correspondía a \$116.134.468, de manera que, cuando la Administración tributaria desconoció la totalidad de \$337.136.000, debió reconocer la alícuota por dicho periodo, para lo cual aportaba certificación de revisor fiscal como soporte de la procedibilidad de la deducción por la alícuota de la depreciación del período 2011.

Por último, estimó que no incurrió en los supuestos fácticos del artículo 647 del ET para la procedencia de la sanción y, seguidamente aseveró que hubo una diferencia de criterios, en razón a que la autoridad la consideró contribuyente del régimen tributario especial, no obstante ser no contribuyente del impuesto sobre la renta.

Contestación

La demandada se opuso a las pretensiones (índice 15 de Samai)¹. Argumenta que conforme a los artículos 22 y 23 del ET, los estados financieros de la demandante y el certificado de existencia y representación legal, es una corporación sin ánimo de lucro (art. 19 ET), cuyo Rut revelaba que pertenecía al régimen tributario especial y era responsable en IVA y en retención en la fuente y la exención prevista para entidades universitarias no puede interpretarse extensivamente, porque la asociación que de esas entidades se hace da como resultado una persona jurídica distinta, con naturaleza y objeto diferente, regida por el derecho privado.

Respecto del cargo relativo a la inaplicación del precedente judicial aplicable, expuso que al tenor de lo anterior, la actora pertenece al régimen tributario especial en renta y frente a la extensión de las prerrogativas de las entidades públicas que se asocian, aclaró que el debate era la adición de ingresos que no fueron declarados, como tampoco reinvertidos en el objeto social, lo que llevaba a tenerse como una renta gravable a la tarifa especial del 20% y que indistintamente de la clasificación como contribuyente en

¹ Formuló la excepción de indebido agotamiento de la actuación administrativa frente al cargo de extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial, la adición de ingresos y el rechazo de la deducibilidad, que no fueron planteadas ni en la respuesta al acto preparatorio ni el recurso. El tribunal desestimó este medio exceptivo, mientras que esta corporación, en auto del 29 de agosto de 2019 (exp. 23655, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), revocó parcialmente la decisión, en consideración a que hubo un indebido agotamiento de la actuación administrativa frente al cargo de extemporaneidad en el acto preparatorio, único aspecto apelado de la providencia que negó la excepción.



razón de su naturaleza jurídica, debía cumplir con las obligaciones fiscales de declarar y pagar los tributos a cargo, porque el beneficio a la entidad pública no aplicaba a las asociaciones.

Sumado a ello, que no desconoció el precedente porque la fiscalización no recayó en el IVA por el servicio de educación, en cuyo evento los integrantes y la asociada prestarían el mismo servicio excluido del tributo, pero en cambio lo revisado en la declaración versó sobre las cifras consignadas por la contribuyente del régimen especial en renta y no frente a los ingresos declarados por cada una de sus integrantes.

Seguidamente, defendió que la notificación de la inspección tributaria permitió que el requerimiento especial fuera oportuno. Respecto del cargo por adición de ingresos, insistió en que sobre ello hubo indebido agotamiento de la actuación administrativa, porque la demandante no cuestionó esos aspectos en sede administrativa; pero que, en todo caso, en las notas de los estados financieros hubo ingresos no operacionales por \$97.091.361 que correspondieron a vínculos comerciales de la actora asociados a inversiones en cuotas o partes de interés social y derechos fiduciarios por una inversión del valor de \$366.654.681, por lo que en la investigación se dedujo que el monto declarado por valor de \$91.473.515 obedeció a rendimientos por tal inversión; empero, expuso que también se comprobó la contabilización de intereses y de retenciones en la fuente sobre pagos efectuados por entidades financieras respecto de inversiones, lo cual afectaba cuentas del activo sin reflejarse la contabilización del ingreso, lo que llevó a la adición de ingresos en el monto de \$450.872.804, por lo que contradijo que la única prueba que sustentara tal adición haya sido la certificación bancaria a la que alude la parte demandante, sumado a que esos ingresos eran propios de la contribuyente, ya que, en materia fiscal, los ingresos corresponden a quienes figuran como titulares de las inversiones que los originan.

Además, expuso que, al tenor del artículo 790 del ET, quien alegue que un activo poseído pertenece a un tercero debe demostrarlo y así no lo hizo la actora a lo largo de la investigación administrativa, aunque contabilizó a su nombre la totalidad de las inversiones y era su carga probatoria acreditar que estas pertenecían de terceros, como también los rendimientos.

En lo atinente al gasto tomado por depreciación, afirmó que no se logró probar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad ni tampoco fueron justificados dentro del recurso de reconsideración los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos que sustentaron la glosa en la liquidación oficial de revisión, por lo que ratificó su posición de indebido agotamiento. Al respecto, señaló que se trató del rechazo de una deducción por depreciación declarada en el monto de \$337.136.000, sobre el cual la demandante precisa que dentro de tal cifra se involucraba la alícuota de depreciación del período 2011 por valor de \$116.134.468; sin embargo, estimó que esto era un hecho nuevo de la actora porque no probó durante la actuación los requisitos para su procedencia y al recurrir la liquidación demandada no desvirtuó los hechos y pruebas contra ella aducidas y la cuantía de la alícuota que sostiene la demandante pertenecer al período revisado no fue alegada en la respuesta al acto preparatorio ni con el recurso de reconsideración; contrario a ello, cuando se adelantó la inspección tributaria se le requirió para que presentara los cálculos de la depreciación que sustentaría el valor declarado y se concedió plazo para ello, tras lo cual se pidió que se extendiera por tres meses, empero no se logró determinar el cumplimiento de los artículos 128, 131, 134, 136 y 141 del ET y se desconoció la señalada suma declarada por deducción por depreciación.

Finalmente, estimó procede la sanción por inexactitud del artículo 647 ET, habida cuenta



de que se omitieron ingresos y se incluyeron deducciones improcedentes que generarían un menor impuesto a pagar y, adujo que las sanciones reguladas en el estatuto eran administrativas de naturaleza objetiva.

Sentencia de primera instancia

El tribunal anuló los actos demandados (índice 2 de Samai). Luego de hacer referencia a la previsión constitucional que regula la existencia de organismos autónomos (art. 113 CP), así como a algunas disposiciones de la Ley 489 de 1998 (arts. 39 y 40), a la Ley 30 de 1992 y a la sentencia del Consejo de Estado en del 07 de noviembre de 2012 (exp. 18438, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), en consonancia con la sentencia C-671 de 1999 de la Corte Constitucional, señaló que se encontraba acreditado en el proceso que, la demandante era una asociación de entidades públicas, sin ánimo de lucro, de carácter gremial y académico que, en tal carácter tenía las mismas prerrogativas de las entidades que la integraban, de manera que la normativa aplicable eran los artículos 22 y 23 del ET en lo referido a «*establecimiento oficial descentralizado*» (carácter que atribuyó a la actora), y a instituciones de educación superior sin ánimo de lucro.

Así, concluyó que se evidenciaba la infracción de las normas en que debían fundarse los actos y falsa motivación, en cuanto los actos se fundaron en el artículo 19 del ET, norma que a su juicio no le era aplicable.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión (índice 2 de Samai). Argumentó que la actora informó en su Rut la condición de pertenecer al régimen tributario especial en renta, entre otras obligaciones fiscales, en línea con lo cual, presentó su declaración de renta del período 2011. También señaló que, el artículo 19 del ET especificaba las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, dentro de las que se encontraban las asociaciones sin ánimo de lucro. Advirtió que el artículo 23 ibidem señalaba taxativamente las entidades no contribuyentes, dentro de las cuales se incluían las entidades de educación superior aprobadas por el ICFES, más no las asociaciones, creadas para colaborar con las funciones administrativas o para prestar servicios, como la entidad Sueje, de manera que no era posible extenderle tal tratamiento.

En el mismo orden adujo que, no era entendible la postura de la Sala al indicar que la sentencia del Consejo de Estado en que se fundamentó la decisión, hacía extensiva la calificación de “sujetos no contribuyentes de renta a las asociaciones de universidades públicas” pues esto desborda la interpretación gramatical de los artículos 22 y 23 del E.T., cuando es claro que la norma no lo señala.

Manifestó que sin bien la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, esa declaratoria estaba referida a la naturaleza de las asociaciones de universidades públicas, y no respecto de si son o no contribuyentes, y/o si las prerrogativas de las universidades públicas deben ser extensibles a ellas. Por lo tanto, el Consejo de Estado desborda su facultad al otorgar de manera extensiva calificaciones como (no contribuyentes) o beneficios a las asociaciones de universidades por el simple hecho de que guarda identidad en la naturaleza, con las universidades públicas.

Igualmente precisó que, los beneficios en materia tributaria deben estar expresa y directamente determinados en la norma, y que atendiendo el texto de los artículos 22 y 23 del ordenamiento tributario, la actora no se encontraba calificada como no



contribuyente, de manera que el «operador judicial» no podría atribuirle esa calidad. Así, debía acudir al artículo 19 ídem, el cual determina que las entidades sin ánimo de lucro son sujetos obligados en el impuesto a la renta.

Respecto de las glosas, aseguró que la deducción de la depreciación se rechazó por la falta de prueba en sede administrativa del cumplimiento de los requisitos para su procedencia y que la sanción por inexactitud era procedente porque omitió ingresos no declarados y por incluir costos y deducciones inexistentes, que derive en un menor valor del impuesto, de manera que se configuraba la inexactitud sancionable del artículo 647 del ET.

Por último, calificó como apresurada la decisión del Tribunal al ubicar la actora, en las excepciones de los artículos 22 o 23 del Estatuto Tributario, puesto que resulta incoherente afirmar que no es declarante de renta y declarar en firme el denuncia tributario, puesto que estaba demostrado que era contribuyente del impuesto a la renta y complementarios, bajo los lineamientos propios del artículo 19 ejusdem.

Pronunciamientos finales

La actora se opuso a los argumentos de la parte apelante, sostuvo que el tribunal definió acogiendo el precedente. Agregó que el artículo 22 del ET calificó como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, a los establecimientos públicos y las entidades oficiales descentralizadas, y que las prerrogativas de las universidades se proyectan para la asociación de estas (índice 12 de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia de primera instancia que anuló los actos administrativos demandados. En concreto, corresponde establecer si, como lo aduce la apelante, la demandante es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, en la medida en que es una persona jurídica distinta de los entes universitarios, no comprendida en los artículos 22 y 23 del ordenamiento tributario. De resolverse favorablemente este planteamiento, la Sala analizará los cargos de fondo que replica la demandante en contra de las glosas.

La apelante sostiene que la demandante, tal como lo informó en su Rut, pertenece al régimen tributario especial en renta, de acuerdo con lo regulado en el artículo 19 del ET, al ser una asociación con personería jurídica sin ánimo de lucro, la cual no se encuentra incluida en el artículo 23 ídem, como sí lo están las entidades de educación superior aprobadas por el Icfes que la integran; de manera que enfatizó que el beneficio aplicable a cada una de las universidades, no era extensible para la demandante.

En ese orden de ideas, planteó que el precedente de la Sección Cuarta invocado en la sentencia apelada (sentencia del 07 de noviembre de 2012, exp. 18438, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) desborda la interpretación gramatical de los artículos 22 y 23 del ET, cuando claramente la norma no lo señala. Igualmente señaló que, el fallo de constitucionalidad C-671 de 1999 que también se indicó por el tribunal estudió el artículo 95 de la Ley 489 de 1998 respecto de la naturaleza de las asociaciones de universidades públicas, pero no versó sobre si eran o no contribuyentes del impuesto sobre la renta y si las prerrogativas de las universidades públicas le eran extensibles. A partir de ello, aseveró que el precedente excedió la facultad judicial al otorgar de manera

extensiva calificaciones como no contribuyentes o beneficios a las asociaciones como la actora.

Igualmente precisó que, los beneficios en materia tributaria deben estar expresa y directamente determinados en la norma, y que acorde con los artículos 22 y 23 del ordenamiento tributario, la actora no se encontraba calificada como no contribuyente, de manera que no podría atribuirle esa calidad. Así, debía acudir al artículo 19 ídem, el cual determina que las entidades sin ánimo de lucro son sujetos obligados en el impuesto a la renta.

Por su parte, el tribunal consideró que la demandante, en su condición de asociación de universidades públicas, gozaba de las mismas prerrogativas de las entidades que la conforman, entonces la normativa aplicable eran los artículos 22 y 23 del ET referido a «*establecimiento oficial descentralizado*» como la actora, así como instituciones de educación superior sin ánimo de lucro.

2- Con miras a desatar la contienda, debe observarse que los artículos 22 y 23 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos, determinan taxativamente los tipos de entidades que no se consideran contribuyentes, el primero relaciona algunos organismos que componen la estructura del Estado como sería el caso, entre otros, de los establecimientos públicos y «*demás establecimientos oficiales descentralizados*» siempre que la ley expresamente no los señale como contribuyentes. A su turno, el artículo 23 ET determina taxativamente otras entidades no contribuyentes del mencionado tributo, entre ellas, las instituciones de educación superior aprobadas por el Icfes que sean constituidas como personas jurídicas sin ánimo de lucro, sin aludir a la naturaleza pública o privada de la respectiva institución.

En relación con el artículo 22 del Estatuto Tributario, en lo que interesa a este proceso, cabe destacar que bajo el escenario de la regulación de la estructura del Estado de aquella época en la que fue incorporada la regulación de no sujeción del impuesto sobre la renta para los establecimientos públicos y entidades descentralizadas (artículo 4º Ley 81 de 1960) resulta pertinente mencionar que mediante la reforma administrativa adoptada mediante los decretos 1050² y 3130 de 1968³; se determinaban como organismos del nivel descentralizado de la administración, los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado (en adelante, EICE) y las sociedades de economía mixta. Ahora bien, el artículo 4.º del Decreto 3130 de 1968 autorizaba la creación de organismos descentralizados indirectos.

Con ocasión de la Constitución de 1991, se determinó que además de los órganos que integran las ramas del poder público, existían otros autónomos e independientes para el cumplimiento de las demás funciones del estado, y en consonancia con tal previsión y el artículo 69 constitucional, la Ley 30 de 1992 (servicio público de la educación superior), estableció en su artículo 57 que las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos con régimen especial, y que «*[l]as instituciones estatales u oficiales de Educación Superior que no tengan el carácter de universidad según lo previsto en la presente Ley, deberán organizarse como establecimientos públicos del orden nacional, departamental, distrital o municipal*» (subraya la Sala). En armonía con esto, la Ley 489 de 1998 estableció las entidades y organismos estatales sujetos a régimen especial, entre ellos, los entes universitarios autónomos (art. 40 ídem); todo esto, pone de presente que las universidades públicas no integran la rama ejecutiva del nivel central, ni descentralizado.

² Este relativo a las normas generales para la reorganización y el funcionamiento de la administración nacional.

³ Estatuto orgánico de las entidades descentralizadas del orden nacional.



Consistente con lo anterior, la Corte Constitucional ha puntualizado, en torno al tratamiento legal aplicable a los entes universitarios autónomos, que estos no se ubican «dentro de la administración central o descentralizada, pues como lo ha precisado la jurisprudencia de esta Corporación, las universidades estatales por su carácter de entes autónomos no conforman ninguna de las ramas del poder ni pueden formar parte de la administración nacional» (sentencia C-121 de 2003). En ese mismo sentido, la sentencia constitucional C-220 de 1997 indicó que este tipo de entidades autónomas no están sometidas al control de tutela que se ejerce sobre los establecimientos públicos y sobre «las entidades y autoridades descentralizadas, tanto territorialmente como por servicios». Igualmente, resulta oportuno remitirse a los pronunciamientos de las sentencias C-1019 de 2012 y C-589 de 1997 de la Sala Plena de esa corporación, conforme con las cuales se «advirtió que la participación de miembros del Gobierno nacional o local en los consejos superiores de las universidades oficiales no significa que estas “hagan parte de la administración central o descentralizada, o se conviertan por ello en órganos dependientes y bajo el control de tutela del Estado”».

Por su parte, la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta judicatura conceptuó que «[s]i bien es cierto los entes universitarios autónomos comparten varias de las características de las entidades descentralizadas del orden nacional, tales como personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente, no es menos cierto que difieren en otras, como no estar sujetas al control de tutela, el proceso de creación, la configuración del régimen laboral, amén que, por no pertenecer a la rama ejecutiva del poder público, sino constituir órganos autónomos e independientes por mandato constitucional, no resulta dable asignarles el carácter de entidades descentralizadas, concepto que está restringido a personas jurídicas que integran la rama ejecutiva del poder público».

Conforme con lo anterior, a partir de la nueva legislación incorporada en vigencia de la Carta, las universidades públicas no tendrían la naturaleza ni de establecimiento público, ni de organismos descentralizados, son entes autónomos universitarios con personería jurídica, autonomía académica, administrativa y financiera, patrimonio independiente, potestades para elaborar y manejar su presupuesto de acuerdo con las funciones que les correspondan, organización y elección de directivas, del personal docente y administrativos, el régimen financiero, de contratación y control fiscal.

Ahora bien, es cierto que el artículo 95 de la Ley 489 de 1998 autoriza la asociación entre entidades públicas -dentro de ellas, entidades autónomas universitarias- y tal asociación daría como resultado personas jurídicas sin ánimo de lucro, sin embargo, la nueva persona jurídica no tendría la categoría de entidad descentralizada, pues no siquiera las entidades que individualmente la conforman detentan tal calidad, como fue analizado en precedencia, ni siquiera tendría el carácter de ente universitario autónomo, comoquiera que esto está reservado para las universidades de educación superior, connotación que no tiene la persona jurídica resultante de la asociación.

En línea con lo anterior, el señalamiento de la Corte Constitucional efectuado con ocasión del estudio de exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998, mediante sentencia C-671 de 1999, en el sentido que «... la disposición en estudio solo podrá considerarse ajustada a las normas superiores cuando la asociación surgida se sujete al mismo régimen que, en consonancia con la naturaleza de las entidades participantes y el régimen propio de función administrativa o de servicio público a su cargo hubiere señalado la ley de creación o autorización de estas... el ejercicio de las prerrogativas y potestades públicas, los regímenes de los actos unilaterales, de la contratación, los



controles y la responsabilidad serán las propios de las entidades estatales según lo dispuesto en las leyes especiales sobre dichas materias», no estaba referido a tópicos de naturaleza diferente a la de las entidades públicas, como los temas fiscales, entre otras razones porque tal aspecto no fue objeto de regulación por parte de la ley 489 de 1998.

Respecto de la sentencia del 07 de noviembre de 2012 (exp. 18438, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), con base en la cual se sustentó la providencia de primer grado, se advierte que para la Sala no constituye un precedente para para el caso sometido a análisis, comoquiera que fue proferida para un impuesto diferente al que nos ocupa, materia en la cual, es regulada la sujeción pasiva de manera taxativa.

3- Teniendo presente todo lo anterior la Sala advierte que, mediante la Escritura Pública nro. 1971, del 26 de septiembre de 2000, se constituyó la corporación de universidades públicas del eje cafetero para el desarrollo regional -Alma Mater-, integrados por las universidades públicas de Caldas, del Quindío, Tecnológica de Pereira, del Tolima. Este acto señaló que la naturaleza jurídica de esta entidad debía *«materializarse en un ente autónomo, de las características de una corporación sin ánimo de lucro, como una persona jurídica de carácter académico que agrupa a los entes universitarios que representamos, que regirá por las normas del derecho privado, gozará de autonomía presupuestal, administrativa y financiera y estará vinculada a las universidades fundadoras y sujeto a estas mediante la tutela administrativa»* (índice 2 de Samai).

En su objeto social, esta entidad estaba dirigida a: 1. emprender acciones coordinadas para desarrollar proyectos, planes y programas de docencia, investigación y extensión en todos los campos del saber. 2. Realizar actividades de consultoría, estudios, asesoría y prestación de servicios académicos con entidades públicas o privadas de cualquier nivel. 3. Celebrar contratos y convenios para la realización de su objeto social, con sujeción a las normas del derecho privado ... 7. Facilitar el intercambio de estudiantes, profesores y empleados administrativos entre los asociados en la modalidad de pasantías, transferencias, comisiones, intercambios y demás modalidades que correspondan con los intereses institucionales de la corporación ... y de cada uno de sus asociados. 9. Servir de instrumento de integración universitaria ... y contribuir a la identificación, formulación y ejecución de planes de desarrollo universitario mancomunados para los asociados. 10. Colaborar en la formulación de la política pública en materia regional y en la educación superior colombiana (índice 2 de Samai).

En el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Pereira indica que la demandante se encuentra en el libro de registro de entidades sin ánimo de lucro y, de igual forma, se observa que su objeto social es coincidente con el del documento de constitución, antes transcrito.

Igualmente, obra en el expediente la actualización del Rut efectuada el 22 de julio de 2016, con base en el cual se observa que la actora mantiene su calificación de pertenecer al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta (código 04).

Obran igualmente algunas copias de liquidaciones de contratos y convenios interadministrativos celebrados entre la demandante, el Ministerio de Educación Nacional y otras entidades territoriales, relativos a ejecución de proyectos de infraestructura escolar en el departamento del Quindío; acompañamientos para fortalecer las fases de fiscalización del proyecto de fortalecimiento de educación técnica y tecnológica; apoyo al ministerio en el desarrollo de las actividades del proyecto de educación para el trabajo y el desarrollo humano; contrato de gerencia de proyectos de



interventoría obra pública en el municipio de Castilla La Nueva, Meta (tomo 23 índice 2 de Samai).

4- De conformidad con lo analizado en precedencia, la Sala constata que al tenor de la normativa aplicable y los pronunciamientos de la Corte Constitucional, la entidad conformada por entes autónomos universitarios no es un establecimiento público, como tampoco una entidad del orden descentralizado, naturaleza que ni siquiera detentan los entes autónomos universitarios, que la conforman. Tampoco tiene esta entidad la calidad de ente universitario autónomo, conforme se desprende de los contratos y convenios interadministrativos suscritos, por lo cual, no se enmarca en los artículos 22 y 23 del ET, como sí se enmarca en el artículo 19 ibidem que regula el régimen tributario especial, por tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, categoría en la cual se clasificó la propia actora y conforme con la cual estuvo cumpliendo sus deberes formales y sustanciales.

Por todo lo expuesto, prospera el cargo de apelación.

5- Dado que prosperó la apelación la Sala entrará a analizar las glosas propuestas por la Administración, conforme con los cargos de la demanda, que no fueron analizados por el *a quo*, estos son: (i) Si la inspección tributaria practicada, tuvo la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento (ii) improcedencia de la adición de rendimientos financieros, (i) procedencia del gasto por depreciación correspondiente al año 2011, y (iv) si había lugar a imponer la sanción de inexactitud.

Previamente debe advertirse que, la actora no cuestionó en la demanda el rechazo parcial de la renta exenta que inicialmente fue declarada por valor \$521.204.000, pese a que la demandada la disminuyó a \$489.871.000, por lo que este aspecto no hará parte del estudio. Asimismo, la Sala no se ocupará de los cargos de nulidad asociados a la firmeza de la declaración tributaria, por la presunta extemporaneidad del requerimiento especial, en tanto, esta corporación determinó en providencia de segunda instancia, que se había configurado inepta demanda, por indebido agotamiento de la sede administrativa, respecto de ese cargo de nulidad (auto del 29 de agosto de 2019, exp. 23655; CP: Julio Roberto piza Rodríguez).

5.1- Respecto de la diligencia de inspección tributaria decretada por la demandada, cuestiona la demandante que: (i) el artículo 779 del ET no establece un término de duración de la inspección tributaria, pero a la luz de la jurisprudencia, dicha diligencia estaría limitada por el vencimiento del término de la firmeza de la declaración tributaria que, en principio, coincide con el contemplado para notificar el requerimiento especial; de manera que su práctica no podía extenderse más allá de la firmeza, y para el caso, la inspección se extendió hasta el 30 de junio de 2014, es decir, por fuera de la firmeza de la declaración tributaria que, señala operó el 19 de abril de 2014; y por esto, las pruebas recolectadas carecían de validez al tenor del artículo 29 constitucional; (ii) la demandada acudió a esta diligencia, con una finalidad diferente a la del ordenamiento, esto es, ampliar el plazo de notificación del requerimiento especial, con desviación de poder, pues fue ordenada en auto del 26 de marzo de 2014, un año y diez meses después de la apertura del expediente administrativo, casi seis meses después de la última actuación y a “escasos” veintidós días del término de firmeza de la declaración.

La contraparte cuestionó que este reparo no fue planteado en sede administrativa, pero además, defendió que la notificación de la inspección tributaria suspendió el término para notificar el requerimiento especial, de manera que este fue oportuno, específicamente, indicó que esta se llevó a cabo el 31 de marzo de 2014 (antes del 19



de abril de 2014-firmeza) y finalizó el 30 de junio de ese mismo año.

En orden a dilucidar el cuestionamiento así planteado, partirá la Sala de advertir que el efecto de suspender el término para notificar el requerimiento especial, a partir de la notificación del auto que la decreta, por un lapso de tres meses, cuando la diligencia es oficiosa, fue consagrado por la ley (artículo 706 ET), sin condicionar tal circunstancia a que la diligencia se practicara dentro del término original de firmeza, como lo pretende la parte actora, en tanto, la notificación de la decisión de practicar la inspección, impide la consolidación de la caducidad de la potestad de gestión de la autoridad para revisar el denuncia tributario, se suspende el cómputo del término de «firmeza» de la declaración, reanudándose tras la culminación de los tres meses previstos legalmente para el efecto.

Entonces, si bien en principio la liquidación privada adquiriría firmeza el 19 de abril de 2014, la notificación de la inspección tributaria efectuada el 31 de marzo de 2014 (fecha no controvertida por la actora) suspendió el plazo de notificación del acto preparatorio, y tras la finalización de la diligencia de inspección el 30 de junio de 2014, se reanudó el cómputo del tiempo faltante (diecinueve días), para que operara la firmeza de la declaración, lo que culminaba el 19 de julio, de manera que la notificación del requerimiento especial realizada el 15 de julio de 2014 (índice 2 de Samai), fue tempestiva.

Respecto de la argumentación de la actora, en el sentido de que la finalidad de la inspección tributaria fue la ampliación del término para notificar el requerimiento especial, lo cual sustentó en que la diligencia fue decretada tardíamente, en consideración a la fecha de apertura de la investigación, y a “escasos” días de que se configurara la firmeza; no encuentra la Sala que esto haya configurado una desviación de poder, como se cuestiona en la demanda, puesto que la Administración actuó dentro del término legalmente previsto para el efecto, practicó la diligencia, recaudando las pruebas que consideró pertinentes para la investigación, todo lo cual se ajusta al ordenamiento jurídico.

No prospera el cargo.

5.2- Frente a los ingresos no operacionales adicionados por la demandada en cuantía de \$450.873.000, se advierte que a partir de las retenciones en la fuente reportadas por la actora con ocasión de un requerimiento ordinario de información por valor de \$31.442.662.98, la Autoridad cruzó las entidades financieras que practicaron y certificaron tales retenciones, encontrando que correspondía a rendimientos financieros (\$256.712.654 de Bancolombia y \$194.160.150 de Sudameris-tomo 24, índice 2 de Samai), los cuales no fueron declarados por la actora, pese a haberse descontado las retenciones en la fuente.

La actora durante su intervención en sede administrativa se redujo a sostener que no era «contribuyente» del impuesto sobre la renta, al tenor de los artículos 22 y 23 del ET, mas no cuestionó la adición de los ingresos por rendimientos financieros, esto solo lo efectuó en la instancia judicial, argumentando una aplicación indebida de la normativa y falsa motivación de los actos, por cuanto se trataba de ingresos de terceros; en su criterio no resultaba suficiente prueba las certificaciones financieras que dieron cuenta de estos intereses, sobre los cuales se aplicó retención en la fuente. Explicó que aunque estos estaban a su nombre, debía reintegrarlos, junto con los dineros restantes al finalizar la ejecución, en virtud de los convenios y contratos celebrados con diversas entidades públicas que suministraban los recursos con ese compromiso, por lo que



contablemente se registraban a nombre de las entidades beneficiarias, a quienes se les transfería, para lo cual aportó certificación de revisor fiscal con la relación de los rendimientos.

Al respecto, la demandada en su contestación cuestionó que tales reproches no fueron efectuados durante la actuación administrativa, por lo que hubo un indebido agotamiento en sede administrativa (esta excepción fue desestimada por el tribunal en la audiencia inicial, y al no ser recurrida por la demandada, cobró ejecutoria). Igualmente señaló que no era aceptable la argumentación en torno a que no se trataba de ingresos propios, por cuanto la actora era la titular de las inversiones. Dijo también que acorde con el artículo 790 del ET si se aducía que un activo se tenía a nombre de un tercero, debía probarlo, lo cual no ocurrió; además señaló que si los registró contablemente debió declararlos.

Así, le corresponde a la Sala establecer si era o no procedente la adición de los ingresos por rendimientos financieros.

5.3- Obra en el expediente certificado de revisor fiscal del 25 de julio de 2016, que hace constar que la contabilidad de la demandante es llevada en debida forma, sus libros contables se encuentran debidamente registrados ante la autoridad competente, están respaldados por comprobantes internos y externos, reflejan la situación financiera de la entidad, no han sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos, ni la actora se encuentra en circunstancias del artículo 74 del C de Co. Seguidamente señala que la suma de \$399.797.363.08 no eran ingresos propios de la compañía.

Acorde con el monto certificado, observa la Sala que la demandante reconoce como ingresos propios parte de la cifra adicionada (\$51.076.000), pues el valor que se pretende hacer valer como de terceros en el certificado, asciende a \$399.797.363.08 del monto glosado en cuantía de \$450.873.000.

Ahora bien, el revisor fiscal metodológicamente relacionó las cifras de rendimientos financieros de forma separada, atendiendo a la entidad financiera que los reconoció para lo cual identifica en su certificación cuadros nros. 1 (el correspondiente a los rendimientos por valor de \$180.738.662.89) y 2 (consistente en rendimientos por \$219.058.700.19), respecto de los cuales señaló con identidad de expresiones que las cifras discriminadas en tales cuadros: *«relacionan consignaciones y transferencias de rendimientos financieros efectuados durante el año 2011 ... a favor de las entidades allí mencionadas, con quienes Sueje celebró convenios o contratos ... forma parte de la presente certificación y corresponde a la información tomada de la contabilidad de la entidad que se encuentra debidamente soportada en comprobantes internos y externos»* (índice 2 de Samai).

Además, el revisor fiscal, en lo atinente a los rendimientos financieros por valor de \$219.058.700.19 enunciados en el cuadro 2 de la certificación, precisó que *«[e]n esta forma se demuestra que del valor de los rendimientos financieros que la DIAN consideró como ingresos propios de Sueje por el año gravable 2011, la suma de \$219.058.700.19 corresponden a ingresos recibidos para terceros, pendientes de pago a las entidades financieras ...»*. A continuación, los cuadros están compuestos por columnas que indican la entidad presuntamente perceptora de los rendimientos financieros, el convenio suscrito con la actora, fecha de contabilización, comprobante de contabilización, valor de los rendimientos, comprobante de reintegro y el valor de reintegro.



Si bien la certificación de revisor fiscal constituye prueba para efectos tributarios, conforme al artículo 777 del ET, bajo las reglas de sana crítica la información certificada no ofrece certeza para acreditar que los rendimientos fueron recibidos para terceros. Sobre el particular se echa de menos el señalamiento de la contabilización, que evidencie el reconocimiento de un pasivo, como correspondería, súmese a ello, que en parte alguna se explica las razones por las que la actora debía trasladar los rendimientos derivados de los recursos recibidos como contratista, en desarrollo de los convenios suscritos.

De hecho, al cotejarse uno de los convenios interadministrativos relacionado en la certificación del revisor fiscal, el nro. 2009-147, suscrito entre la actora y el municipio de Castilla La Nueva, Meta, contra el acta de liquidación de ese convenio, obrante en el tomo 23 del expediente administrativo del 04 de marzo de 2011, en el cual se identifica a la demandante como contratista y cuyo objeto contractual consistía en: «interventoría técnica, administrativa y financiera para la optimización de redes de alcantarillado y aguas lluvias en el casco urbano del municipio de Castilla La Nueva, en desarrollo del proyecto 2008501500046, no hay evidencia alguna de que la actora tenga la obligación de restituir suma alguna.

En efecto, el detalle de la liquidación que se identifica como «balance financiero del anexo» expresamente identifica los montos pagados por anticipos a la contratista, el valor total del contrato y la comprobación de que fue ejecutado en su totalidad, además de que el municipio adeudaba a la actora la suma de \$12.993.742.50, sin que hubiere saldo a favor del municipio, pues en dicha casilla se explicitó la cifra de \$0 (índice 2 de Samai). Agréguese que tampoco se observó en el convenio una cláusula en la que se pactara la devolución de recursos provenientes de rendimientos financieros

Lo propio se concluye respecto del acta de liquidación del contrato interadministrativo con el Ministerio de Educación Nacional nro. 1253 de 2009 [acta que no tiene fecha], el cual tenía como objeto contractual el desarrollo de proyectos de infraestructura escolar en el departamento del Quindío, pues en la liquidación efectuada, se identificó que hubo un monto no ejecutado dentro del valor total del contrato por la suma de \$67.950.888; sin que se evidencie compromiso de restitución de rendimientos financieros generado pro recursos entregados a la actora (tomo 23, índice 2 de Samai).

5.4- Ahora bien, si se trataba de recursos de terceros, resulta inexplicable e inconsistente que la actora haya detraído las retenciones en la fuente que fueron practicadas sobre los correspondientes rendimientos financieros, que alega pertenecer a terceros, en su denuncia de renta del período 2011.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de la demanda.

6- Procede la Sala a analizar el rechazo de la deducción por depreciación por valor de \$337.136.000.

A estos efectos se advierte que la nota 2.5 de los estados financieros aprobados en el Acta 34 del 20 de marzo de 2011 por el consejo directivo de la compañía, se señala que como la actora no había tomado la depreciación de años anteriores por un concepto técnico, se incluyeron en el año 2011 (tomo 24, índice 2 de Samai).

Aunque la demandada requirió a la actora para que presentara el cálculo de la depreciación teniendo en cuenta la alícuota del período 2011 y no la de ejercicios anteriores, la demandante no lo hizo en el plazo concedido tras el requerimiento, pues



consideró requerir tres meses para el efecto. Al igual que sucedió respecto de la glosa anterior, la actora no cuestionó este rechazo, sino que se circunscribió a señalar que no era «contribuyente» del impuesto sobre la renta.

Por su parte la demandada cuestionó el indebido agotamiento en sede administrativa, pero se reitera que el tribunal desestimó esa excepción, lo que al no ser impugnado por la demandada cobró ejecutoria.

La actora sostuvo en la demanda que, el rechazo de la deducción del gasto por depreciación no tuvo en cuenta la alícuota a la que tenía derecho sobre el año gravable 2011, para lo cual aportó certificación de revisor fiscal que da cuenta de un gasto por depreciación por valor de \$116.134.468 para el período 2011, lo cual no fue controvertido por la Administración en la contestación de la demanda, solo se señala en la apelación que el rechazo obedeció a que no se logró probar en sede administrativa el cumplimiento de los requisitos para su procedencia, y que es nuevo el planteamiento relativo a que en el monto rechazado comprendía la alícuota correspondiente al año investigado, además reprochó que el certificado solo fue allegado en la instancia judicial, pese a que le fueron solicitados desde la inspección tributaria.

Sobre este particular se advierte que, el rechazo de la depreciación tuvo como origen la revelación de los estados financieros, relativa a que la actora tomó en el año gravable 2011 gasto por depreciación correspondiente a ejercicios anteriores, de manera que no provino de un específico cuestionamiento del gasto correspondiente al año revisado por la Administración, solo que, la falta de presentación de los cálculos que le fueron requeridos a la actora, determinó el rechazo de la totalidad del gasto por depreciación que se había tomado como deducción en cuantía de \$337.136.000.

Respecto del reproche de apelación en el sentido de que la actora no probó en sede administrativa y que solo en esta instancia allegó el certificado, se reitera el criterio de la sección, en el sentido de la procedencia de allegar pruebas en la instancia judicial, y en consecuencia procederá a la valoración de la prueba que fue aportada a fines de acreditar la alícuota de depreciación correspondiente al año gravable 2011.

Es así como se observa que el certificado de revisor fiscal, a más de dar cuenta de que la contabilidad es llevada en debida forma, del registro de los libros contables y de la existencia de comprobantes internos y externos, presenta detalladamente (cuadro nro. 3) la relación de los activos depreciables de la actora (equipo de cómputo y muebles y enseres), con la indicación del nombre, código, descripción, fecha de compra, valor histórico, año, alícuota de depreciación y comprobante de contabilidad de su registro, a partir de lo cual certifica como gasto del año la suma de \$116.134.468.

Considerado el saldo inicial de los activos reflejados en el balance de prueba, las adquisiciones reportadas del año 2011, así como los criterios para la depreciación que señalan las notas a los estados financieros (método de línea recta, vida útil probable de los activos a las tasas anuales del 20% para los equipos de computación y 10% para maquinaria y equipo de oficina), para la Sala resulta procedente el reconocimiento del gasto por depreciación en la alícuota correspondiente al año gravable 2011 por valor de \$116.134.488, atendida la razonabilidad del monto certificado, el que por demás, no fue controvertido por la Administración, ni en la contestación de la demanda, ni en la apelación.

Prospera el cargo de la demanda.

7- Finalmente, procede la Sala con el estudio de la sanción de inexactitud, cuya exoneración pretende la demandante, bajo el entendido de que no incurrió en los supuestos fácticos del artículo 647 del ET para la procedencia de la sanción y, al mismo tiempo porque entiende que se configuró una diferencia de criterios, porque la autoridad la consideró contribuyente del régimen tributario especial, no obstante ser no contribuyente del impuesto sobre la renta.

Acorde el artículo 647 del ET, son conductas sancionables, entre otras, la inclusión de costos, gastos o deducciones improcedentes, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva. En el caso enjuiciado pudo establecerse que el actor incurrió en omisión de ingresos por concepto de rendimientos financieros e incluyó deducciones parcialmente improcedentes, e inclusive, se observó que la autoridad rechazó una porción de la renta exenta declarada que no fue objeto de censura por la parte actora-, en consecuencia, encuentra la Sala adecuación típica entre la conducta reprochada y el tipo infractor descrito en la citada norma.

Si bien, la actora sostuvo ser no contribuyente del impuesto sobre la renta, aduciendo estar comprendida en los artículos 22 y 23 del ET, tal postura no era consistente con las conductas por ella desplegadas, esto es, la identificación en el Rut como entidad del régimen tributario especial, la presentación de la declaración con tal carácter y el reconocimiento del beneficio neto o excedente en las actas de la entidad.

En consecuencia, no se vislumbra que la actuación enjuiciada se haya derivado del equivocado convencimiento de estar amparado por la normativa fiscal que regula el tema, de manera que los aspectos glosados como fueron la adición de ingresos, rechazo parcial de la deducción y disminución de la renta exenta, no pueden atribuirse a errores en la apreciación del derecho. No prospera el cargo.

Sin perjuicio de lo anterior, y acogiendo el principio constitucional de favorabilidad en materia sancionatoria, la Sala disminuirá la sanción al 100% del mayor tributo determinado, atendiendo lo decidido en esta providencia respecto de la deducción de la depreciación, en la alícuota acreditada en el proceso. Por consiguiente la liquidación del impuesto sobre la renta del período 2011, quedará así:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Liquidación CE
Total patrimonio líquido	\$1.722.595.000	\$1.722.595.000	\$1.722.595.000
Ingresos brutos operacionales	\$7.831.563.000	\$7.831.563.000	\$7.831.563.000
Ingresos brutos no operacionales	\$287.925.000	\$287.925.000	\$287.925.000
Interés y rendimiento financiero	\$91.474.000	\$542.347.000	\$542.347.000
Total ingresos brutos	\$8.210.962.000	\$8.661.835.000	\$8.661.835.000
Total ingresos netos	\$8.210.962.000	\$8.661.835.000	\$8.661.835.000
Costo de venta (sist. Permanente)	\$683.276.000	\$683.276.000	\$683.276.000
Total costos	\$683.276.000	\$683.276.000	\$683.276.000
Gastos operacionales de administra.	\$6.760.649.000	\$6.423.513.000	\$6.539.647.000
Otras deducciones	\$78.573.000	\$78.573.000	\$78.573.000
Total deducciones	\$6.839.222.000	\$6.502.086.000	\$6.618.220.000
Renta líquida del ejercicio	\$688.464.000	\$1.476.473.000	\$1.360.339.000
Renta líquida	\$688.464.000	\$1.476.473.000	\$1.360.339.000
Total rentas exentas	\$521.204.000	\$489.871.000	\$489.871.000
Renta líquida gravable	\$167.260.000	\$986.602.000	\$870.468.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$33.452.000	\$197.320.000	\$174.094.000
Impuesto neto de renta	\$33.452.000	\$197.320.000	\$174.094.000
Total impuesto a cargo	\$33.452.000	\$197.320.000	\$174.094.000
Total retenciones año gravable	\$31.332.000	\$31.332.000	\$31.332.000
Anticipo por año gravable siguiente	\$0	\$0	\$0
Saldo a pagar por impuesto	\$2.120.000	\$165.988.000	\$142.762.000



Sanciones	\$0	\$262.189.000	\$140.642.000 ⁴
Total saldo a pagar	\$2.120.000	\$428.177.000	\$283.404.000
O total saldo a favor	\$0	\$0	\$0

De conformidad con la anterior liquidación, la Sala se modificará la providencia impugnada, para declarar la nulidad parcial de los actos y declarar a título de restablecimiento del derecho que, el valor a pagar por el impuesto sobre la renta del período 2011 a cargo de la demandante será el determinado en la liquidación inserta en esta providencia.

8- La Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, en tanto prosperó parcialmente la demanda, conforme lo previsto en el artículo 365.5 del CGP.

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

FALLA

1. **Modifíquese** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada, los cuales quedarán así:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412015000018, del 26 de marzo del 2015, junto con la Resolución nro. 002473, del 05 de abril del 2016.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar que el valor a pagar por el impuesto sobre la renta del período 2011 a cargo de la demandante será el determinado en la liquidación inserta en la parte considerativa de esta providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

⁴ Sobre el mayor impuesto de \$140.642.000, diferencia entre el valor declarado y el liquidado en esta instancia.