



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)
Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la
Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., nueve (9) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)
Demandante: FUNDACIÓN INSTITUTO LATINOAMERICANO PARA EL DESARROLLO DE LA TECNOLOGÍA EN SALUD – ILDETECSA y OTROS.
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2013. Régimen Tributario Especial. Desconocimiento de renta exenta. Excedente no reinvertido. Egresos no procedentes. Vinculación deudores solidarios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda (ordinal primero) e impuso condena en costas (ordinal segundo).

ANTECEDENTES

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 3042412017000029, del 6 de abril de 2017, la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2013, presentada por la demandante, para desconocer la renta exenta declarada y gravarla a la tarifa del 20% e imponer sanción por inexactitud del 100%, acto que, tras la interposición del recurso de reconsideración fue confirmado por la Resolución 042362018000001, del 13 de marzo de 2018.

DEMANDA

FUNDACIÓN INSTITUTO LATINOAMERICANO PARA EL DESARROLLO DE LA TECNOLOGÍA EN SALUD – ILDETECSA (contribuyente) y MARÍA TERESA RUEDA DE VALDIVIESO, EDUARDO VALDIVIESO e INVERVALD SAS (deudores solidarios), en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formularon las siguientes pretensiones:

«1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 042412017000029 del 6 de abril de 2017 mediante la cual la DIAN impuso sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional.

2. Declarar la nulidad de la Resolución 042362018000001 del 13 de marzo de 2018 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)

Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

3. *Se restablezca el derecho y en consecuencia se mantenga la firmeza de la declaración de renta de 2013 determinando que ILDETECSA no estaba obligado a cancelar impuesto levantado la sanción por inexactitud.*

4. *Se restablezca el derecho y en consecuencia se declare que Carlos Alberto Rueda Bueno, María Teresa Rueda de Valdivieso, Eduardo Valdivieso Rueda e INVERVALD SAS no son responsables solidarios.*

5. *Condenar en costas a la parte demandada».*

La parte demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 19, 107, 115, 356, 358, 360, 647, 648, 683, 742, 777 y 788 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 137 del CPACA.
- Artículos 8 y 18 del Decreto 4400 de 2004.
- Artículo 56 del Decreto 2649 de 19493.
- Concepto DIAN 003738 de 2015.
- Concepto Técnico CTCP-2015-00132.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Falsa motivación. El beneficio neto o excedente fiscal obtenido se invirtió en el desarrollo de actividades previstas en el objeto social, según lo prueban el acta 008 del 28 de marzo de 2014, de la junta directiva de la fundación y el certificado del revisor fiscal, con lo cual dicha entidad cumplió la normativa contable y fiscal. En esa medida, no es procedente que la DIAN haya adicionado el beneficio neto de \$17.324.000, obtenido en el año 2012, como ingreso gravado en el periodo 2013.

De otra parte, los egresos son procedentes porque la DIAN no cuestionó que no tuvieran relación de causalidad con los ingresos declarados o con el objeto social de la fundación. Tampoco es cierto que dichos egresos correspondan al beneficio neto o excedente fiscal del año 2012, como se determinó en los actos demandados, pues corresponde a excedentes acumulados que no pierden el carácter de renta exenta, los cuales fueron contabilizados en las cuentas del patrimonio para ser reinvertidos.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud. No procede esta sanción toda vez que, de acuerdo con lo expuesto en el punto anterior, existe interpretación razonable del derecho aplicable y los hechos declarados son completos y verdaderos.

3. Violación al debido proceso. Esta garantía se vulneró porque se vinculó como responsables solidarios a María Teresa Rueda de Valdivieso, Eduardo Valdivieso Rueda e INVERVALD SAS, sin determinar las circunstancias y la naturaleza de su responsabilidad a la luz de los artículos 793 y 794 del ET, que no prevén dicha solidaridad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera:

1. Debida motivación de los actos. Procede gravar el beneficio neto del año 2012 (\$17.324.305) toda vez que no se dispuso mediante acta del órgano directivo que este



fuera invertido en programas que desarrollan el objeto social de la fundación dentro del año siguiente a su obtención ni se realizó asignación permanente.

En cuanto a los egresos desconocidos, desde la conciliación fiscal, la actora determinó su improcedencia fiscal, como lo constató la DIAN al verificar que estos no eran deducibles a la luz de los artículos 357 del ET y 4 del Decreto 4400 de 2004, lo cual no fue desvirtuado por la demandante.

2. Procedencia de la sanción por inexactitud. Comoquiera que la actora declaró rentas improcedentes, de conformidad con los puntos anteriores, incurrió en conducta inexacta que derivó en un menor impuesto a cargo. No existe diferencia de criterios frente al derecho aplicable, toda vez que las normas son claras y fueron suficientemente ilustradas a la contribuyente.

3. Violación al debido proceso al vincular como responsables solidarios. La vinculación de deudores solidarios estuvo fundamentada en el artículo 794 del ET, que establece la responsabilidad solidaria de los fundadores por los impuestos de la fundación, así como en la sentencia C-1201 de 2003, según la cual, los actos de tributarios deben comunicarse a dichos deudores para que ejerzan el derecho de defensa.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costa a la parte actora, por lo siguiente:

1. Procede el desconocimiento de la renta exenta. De acuerdo con las pruebas aportadas, la actora no dio cumplimiento al RTE, pues no reinvertió el excedente fiscal obtenido en el año 2012 en programas que desarrollen su objeto social dentro de la oportunidad prevista en el artículo 358 del ET, esto es, dentro del año siguiente a su obtención. Y aunque la demandante hizo ajustes a la contabilidad para mostrar que el excedente sería invertido en la sede la fundación, ello ocurrió por fuera del referido término, por lo cual dicho excedente debe estar gravado de conformidad con la mencionada norma.

De otra parte, la fundación declaró egresos no deducibles fiscalmente de conformidad con el artículo 358 del ET y el Decreto 4400 de 2004, lo cual no fue desvirtuado por la contribuyente, siendo que era su deber.

2. Sanción por inexactitud. Se mantiene esta sanción porque la contribuyente declaró rentas exentas improcedentes producto de registrar egresos igualmente no procedentes, lo que se refleja en una conducta errónea que deriva en un menor impuesto o saldo apagar. Además, no existe diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable, porque el RTE y el Decreto 4400 de 2004 establecen de manera precisa los presupuestos y condiciones para que opere la exención del beneficio neto. Entonces, la actora desconoció y aplicó erróneamente esta normativa, que es diferente a tener una interpretación distinta, pero razonable, del derecho.

3. Vinculación de deudores solidarios. La vinculación de los deudores se hizo con fundamento en el artículo 794 del ET, que establece la responsabilidad solidaria de los demandantes frente al impuesto de la fundación. No hubo violación del debido proceso porque durante el procedimiento de fiscalización y determinación tributaria se



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)
Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la
Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

garantizó el ejercicio de defensa de estos deudores, notificándoseles cada una de las actuaciones tributarias.

2. Costas procesales. De conformidad con establecido en el artículo 365 numeral 1 del Código General del Proceso (CGP), se condena en costas a la parte demandante por ser la vencida.

RECURSO DE APELACIÓN

Los **demandantes** apelaron la sentencia de primera instancia de la siguiente manera:

1. La renta declarada es exenta. En relación con la adición de ingresos, existió un indebido entendimiento de la controversia por parte del Tribunal pues centró la discusión en el acta 007 de marzo de 2013 y no en el acta 008 de marzo de 2014, ya que el periodo fiscalizado corresponde al año 2013 y no al 2012. En esta última acta se dispuso que los excedentes fueran invertidos en la nueva sede de la fundación y se hicieron los correspondientes ajustes contables, certificados por el revisor fiscal de la actora, con lo cual se dio pleno cumplimiento al RTE, pues, en realidad, la DIAN no cuestionó que ello no hubiere sido así o que la reinversión del excedente no se realizó.

Por otro lado, en sede administrativa y judicial se confundieron los conceptos de deducción, egresos y renta exenta, pues se concluyó equivocadamente que se tomaron como egreso los beneficios netos o excedentes del año 2012, lo cual no ocurrió. Por el contrario, el valor de la renta exenta declarada y rechazada por la DIAN corresponde al beneficio neto de años anteriores, que no pierden el carácter de exentos por el hecho de que su contabilización se haya efectuado en cuentas equivocadas, pero de todos modos dentro de la cuentas del patrimonio y cuya reclasificación se efectuó en el año 2016 para fijarles una destinación específica y cumplir con las exigencias del RTE, máxime cuando la administración no objetó que dichos excedentes no se hubieren invertido en programas que desarrollen el objeto social de la fundación.

Por lo anterior, hubo indebida interpretación normativa y probatoria por parte del Tribunal.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud. En el presente caso se impuso sanción por inexactitud de forma automática y objetiva, sin diferenciar razones subjetivas, es decir, relativas a la antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta. En todo caso, los hechos declarados son completos y verdaderos. Sin perjuicio de ello, la sanción debe levantarse por interpretación razonable del derecho aplicable, de acuerdo con lo expuesto en los puntos anteriores.

3. Violación al debido proceso en la vinculación solidaria. Esta garantía se vulneró dado que la DIAN no determinó en cuál de los supuestos de solidaridad previstos en los artículos 793 y siguientes del ET quedan comprendidos los fundadores, normas que, en todo caso, no contemplan tal responsabilidad.

4. No hay lugar a la condena en costas. Al no probarse la causación no hay lugar a la condena en costas impuesta en primera instancia.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN se opuso al recurso de apelación, señalando que no hubo una indebida interpretación normativa del Tribunal ni errónea valoración probatoria; lo que se advierte es el desacuerdo de la actora con el fallo de primera instancia, que es distinto. No obstante, dicha providencia estuvo debidamente motivada y se hizo una correcta valoración probatoria. Por ende, debe confirmarse.

El **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia de primera instancia, tras considerar que, del material probatorio analizado por el Tribunal, es evidente que la destinación del excedente del año 2012 no se hizo en la oportunidad prevista en el literal b) del artículo 8 del Decreto 4400 de 2008 y en los artículos 358 y 360 del ET y que los egresos declarados no son procedentes fiscalmente, aspecto sobre el que la demandante no se preocupó en desvirtuar. Producto de lo anterior, no es procedente la renta exenta declarada, lo que da lugar, además de su desconocimiento, a la imposición de la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decide: (i) si la actora cumplió los requisitos para acceder a la exención del régimen tributario especial; (ii) la procedencia de los egresos que rechazó la DIAN para la determinación del beneficio neto fiscal y la cuota tributaria que calculó. De ser el caso, se decide, además, sobre la sanción por inexactitud y la responsabilidad solidaria de María Teresa Rueda de Valdivieso, Eduardo Valdivieso e Invervald SAS por el impuesto a cargo de la fundación.

La Sala revoca la sentencia apelada y, en su lugar, accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

Dentro de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) integrantes del régimen tributario especial (RTE) a que hace referencia el artículo 19 del ET¹, están las fundaciones, calidad que tiene la actora, que se hallan sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 *ibidem*², a la tarifa única del 20% (art. 356 del *ib.*). Ese excedente puede ser exento «*cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad*», esto es, a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad, según lo disponen los artículos 358 y 359 del mismo estatuto.

De igual manera, dispone el artículo 358 del ET que «*el beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto del beneficio de que trata este artículo*», y que «*la parte del beneficio neto o excedente que no se invierta*

¹ Toda referencia a normas legales y reglamentarias que haga la Sala, atenderá al contenido vigente para la época de los hechos.

² **Artículo 357. determinación del beneficio neto o excedente.** Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)

Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la
Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra».

Por su parte, el artículo 9 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004, que reglamentó el RTE, estableció para las ESAL la posibilidad de constituir reservas «*asignaciones permanentes*» con los excedentes. Según las mencionadas normas, estas reservas deben registrarse en una cuenta especial como parte del patrimonio de la entidad, con la finalidad de «*realizar inversiones en bienes o derechos, con el objeto de que sus rendimientos permitan el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades de su objeto social*», siempre y cuando estas sean aprobadas por la asamblea general o máximo órgano directivo que haga sus veces, antes de presentar la declaración de renta y complementarios del respectivo periodo gravable, lo cual «*deberá constar en acta, en la [que] se dejará constancia del valor neto o excedente que se reserva para asignación permanente, el periodo gravable al que corresponde el excedente, el objeto de la inversión y las actividades específicas a desarrollar*», no siendo «*de recibo el señalamiento genérico de las actividades a ejecutar, como tampoco la simple mención del objeto estatutario*».

De igual manera, la norma reglamentaria en mención dispone que dicha asignación deberá invertirse en el año en que se apruebe su destinación diferente, para ser considerada como ingreso exento. En caso contrario, constituye ingreso gravable a la tarifa del veinte por ciento (20%), sin que proceda deducción o descuento sobre este impuesto. En los años gravables siguientes será exento únicamente el valor de los rendimientos o frutos que produzca la asignación permanente que sean invertidos en el objeto social conforme con las condiciones establecidas en el referido decreto.

En el caso en estudio, la Sala advierte que la fiscalización de la DIAN se redujo a dos aspectos puntuales: la adición de ingresos correspondientes a la parte del beneficio neto del año anterior no reinvertido en el año gravable 2013 y el desconocimiento de egresos, como se ve a continuación:

1. Adición de ingresos. La DIAN adicionó como ingreso gravado el monto de \$17.324.000 correspondiente a la parte del beneficio neto o excedente contable del año 2012, no reinvertido en el periodo 2013, aspecto que, en realidad, no fue desvirtuado por la demandante.

Y aunque la actora sostiene que, por parte del Tribunal «*existió un indebido entendimiento de la controversia al centrar la discusión en el acta 007 de marzo de 2013 y no en el acta 008 de marzo de 2014, [desconociendo] que la declaración que se está fiscalizando corresponde al año 2013 y no la de 2012*», el acta que debía revisarse para verificar la destinación del beneficio neto a programas que desarrollen su objeto social, era la del 2012, como en efecto lo hizo la DIAN, justamente porque el excedente analizado correspondía a ese año.

En esta acta, de la asamblea general ordinaria de los fundadores, no se advierte la destinación de este excedente o la constitución de la asignación permanente en la forma como lo exigen las normas del RTE antes citadas. Contrario al entendimiento de la actora, para esos fines no sirve la certificación de revisor fiscal y el acta 008 del 28 de marzo de 2014, pues estas pruebas se refieren a la destinación del excedente del año 2013 no a la del periodo 2012, que es el rubro cuestionado.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)

Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la
Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

En este punto, cabe destacar que esta Corporación ha precisado que «*el contribuyente deberá, previo a la presentación de su declaración de renta, aprobar en su asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, la destinación de los excedentes*»³, y que, «*el requisito de **destinación** del beneficio neto o excedente dentro del año siguiente al de su obtención, supone, además de la **aprobación de manera previa** por la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, que se cumpla con su **ejecución***»⁴.

Si bien según certificado de revisor fiscal, de 18 de octubre de 2016, en ese año hubo reclasificación patrimonial de la partida \$17.324.000 para llevarla a las cuentas del patrimonio de asignación específica, esta prueba, además de que no sufre el acta del órgano directivo que es donde debe constar la destinación específica del bien, lo que reafirma es que la demandante no cumplió con las exigencias para tener como exento el excedente de \$17.324.000 del año 2012.

En efecto, según lo ha precisado la Sala, en asuntos como el analizado, el certificado de su revisor fiscal no prevalece sobre el acta de la asamblea general de la entidad, pues la función probatoria de dicho certificado se limita a corroborar la destinación del excedente aprobado por el órgano directivo, no a sustituirla para suplir las imprecisiones u omisiones al respecto⁵.

En esas condiciones, la demandante no desvirtuó la adición de ingresos efectuada por la DIAN, razón por la cual, como lo decidió el Tribunal, dicho excedente no está cobijado con la exención tributaria dado que incumplió la normativa del RTE.

2. Egresos no procedentes. En el requerimiento especial, la DIAN propuso el desconocimiento de egresos no deducibles fiscalmente por \$443.233.000, correspondientes a provisiones (\$387.069.000), impuestos (\$53.502.000) y GMF (\$2.662.000). Lo anterior, tuvo como sustento el hecho de que, desde la conciliación fiscal, la propia contribuyente los había catalogado como «*egresos no procedentes*» y el incumplimiento de los artículos 357, 358 del ET, 4 del Decreto 640 de 2005 y 4 del Decreto 4400 de 2004.

A raíz de las inconformidades planteadas por la actora en la respuesta al requerimiento especial, en la liquidación oficial revisión la DIAN aceptó como egreso procedente el monto de \$53.502.000, tras verificar que correspondía al IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, llevado como mayor valor del costo, pero mantuvo el rechazo de los demás egresos.

La demandante sostiene que «*la DIAN en ningún momento ha cuestionado que los egresos no tengan relación de causalidad con los ingresos declarados o con el objeto social de la fundación para la vigencia fiscal 2013, toda vez que supone que los beneficios netos del año 2012 se tomaron como egreso (...) en ningún momento los egresos se tomaron los excedentes y beneficios netos del año 2012 como está suponiendo la administración*», pues, en realidad corresponde a los excedentes de años anteriores cuya condición exentos se sigue manteniendo en periodos posteriores.

³ Sentencias del 5 de diciembre de 2011, exp. 18341, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 22 de abril de 2021, exp. 25002, C.P. Milton Chaves García.

⁴ Sentencias del 21 de agosto de 2019, exp. 23213, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 22 de abril de 2021, exp. 25002, C.P. Milton Chaves García.

⁵ Sentencias del 14 de junio de 2018, exp. 21197, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 22 de abril de 2021, exp. 25002, C.P. Milton Chaves García.



Sin embargo, como acaba de verse, el rechazo de los egresos no tuvo como causa el que se hayan tomado como egresos en el 2013, los excedentes del 2012, sino, su improcedencia fiscal a la luz de los artículos 357, 358 del ET, 4 del Decreto 640 de 2005 y 4 del Decreto 4400 de 2004, que la misma fundación había anticipado desde la conciliación fiscal.

Particularmente, el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004 señala que «*en ningún caso se podrá tratar como egreso procedente el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF*» (parágrafo 1), a la vez que dispone que «*se consideran egresos procedentes aquellos realizados en el respectivo periodo gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, incluidas las inversiones que se efectúen en cumplimiento del mismo y la adquisición de activos fijos*».

Debido a que, en esencia, no son un gasto realizado en los términos del artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, la Sala ha precisado que las provisiones no son deducibles en el impuesto sobre la renta, salvo las «*que de forma específica la normatividad tributaria haya establecido*», como las de los artículos 122 y 145 del ET⁶, lo cual se aplica para las ESAL⁷.

Si lo que quiso significar la actora es que las provisiones desconocidas como egreso correspondían, en realidad, a beneficios netos o excedentes acumulados de ejercicios anteriores y por ello realizó la reclasificación contable de esta partida a cuentas del patrimonio de destinación específica, tal situación no quedó lo suficientemente aclarada y/o explicada. En todo caso, este hecho revelaría el incumplimiento del RTE previsto en la ley porque no se habrían reinvertido tales rubros en los programas del objeto social o actividades meritorias como lo dispone el RTE y su decreto reglamentario, tornándolos en ingresos gravados de conformidad con el artículo 358 del ET.

Teniendo en cuenta lo anterior y a que realmente la demandante no justificó la procedencia de los restantes egresos rechazados por la DIAN, la Sala niega el cargo de apelación.

3. Sanción por inexactitud. De acuerdo con el artículo 647 del ET, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otros hechos, la inclusión de exenciones y deducciones inexistentes que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional⁸ y de esta Corporación⁹, han precisado, que la imposición de sanciones por infracciones tributarias debe atender a la concurrencia de la tipificación legal preexistente al acto imputado, la manifestación evidente del contenido material de antijuridicidad y la culpabilidad de la conducta.

Según lo indicado por la Sección, en casos como el analizado, el contribuyente incurre en una conducta típica (por ejemplo, incluir deducciones inexistentes o

⁶ Sentencias del 23 de julio de 2018, exp. 21042. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 18 de febrero de 2021, exp. 24718, C.P. Milton Chaves García

⁷ Sentencias del 3 de abril de 2008, exp. 15246, C.P. Héctor J. Romero Díaz y del 2 de marzo de 2016, exp. 19941, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁸ Sentencia C-690 de 1996.

⁹ Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



improcedentes), antijurídica (porque lesiona el recaudo) y culpable (porque la acción la hizo deliberadamente (con dolo) o por culpa (con imprudencia o negligencia)¹⁰.

En este asunto, debido a que la fundación demandante declaró unas exenciones y deducciones improcedentes, incurrió en dos de los supuestos de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del ET. Sobre el juicio de culpabilidad, en los actos demandados la DIAN señaló que *«carece de asidero la apreciación [del derecho aplicable] realizada [por la contribuyente], toda vez que las normas tributarias cuya interpretación y aplicación fue ampliamente expuesta en los actos acusados, son claras y de fácil aplicación, por lo que el actuar de la fundación constituye un claro desconocimiento de las normas de derecho aplicable, pues no nos encontramos ante la presencia de normas confusas, oscuras ni de difícil comprensión»*.

Lo anterior corrobora que la sanción impuesta no es objetiva, toda vez que partió de la inobservancia del RTE, que establece de forma clara y precisa los supuestos en los que procede la exención de la renta obtenida por las ESAL, los cuales son de pleno conocimiento de la demandante como integrante de dicho régimen. Verificado el supuesto de inexactitud, resulta procedente la imposición de la sanción, que como se señaló, corresponde al 100% del mayor impuesto determinado.

No resulta cierta la afirmación de la demandante de que los datos reportados en el denuncia fiscal son todos verdaderos, ya que, como quedó visto, se incluyeron egresos cuya procedencia fiscal ni siquiera está permitida por la ley, además de que se incumplieron precisas normas del régimen de tributación especial, en la medida que la actora no reinvirtió los excedentes del año 2012 en el año siguiente. En ese orden, no existe diferencia de criterios frente al derecho aplicable, sino el desconocimiento de la normativa sobre tributación especial. No prospera el cargo.

4. Violación del debido proceso por vinculación de deudores solidarios. En los actos administrativos demandados, la DIAN determinó la responsabilidad solidaria de los fundadores por el impuesto fijado a la fundación con fundamento en el artículo 794 del ET, lo cual es cuestionado por estos demandantes, dado que, en su criterio, dicha norma no se les aplica en la medida en que no establece tal solidaridad.

Frente al cargo de apelación formulado, la Sala parte de precisar que la solidaridad en materia tributaria es de creación legal¹¹. Es la ley la que determina en qué casos, bajo qué circunstancias y frente a qué sujetos opera.

En particular, el artículo 794 del ET, norma en la que se sustentó la liquidación oficial de revisión para hacer surgir la responsabilidad solidaria de los demandantes, alude a *«socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados»*, y precisa que estos *«responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica (...) a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable»*.

El artículo 794 del ET también dispone que la solidaridad no será aplicable, entre otros, a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas, señalando, además, que, en el caso de cooperativas, la solidaridad solo es predicable de los

¹⁰ Sentencia del 22 de septiembre de 2022, exp. 19369, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en fallo del 11 de junio de 2020, exp. 21640, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ Así lo ha entendido también la Corte Constitucional en la sentencia C-210 de 2000.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)

Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

cooperadores que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la respectiva entidad cooperativa. De acuerdo con lo precisado por la Corte Constitucional, este tratamiento diferencial tiene justificación en el hecho de que la solidaridad de los socios por los impuestos de la sociedad solo puede ser aplicable a las sociedades en las que el vínculo *intuitu personae* es su característica esencial, esto es, las colectivas, de responsabilidad limitada y asociaciones de carácter colectivo, en la medida en que socios y asociados tienen una relación intrínseca de gestión y administración de la sociedad, lo que no ocurre en las sociedades anónimas o por acciones o, inclusive, en las cooperativas, en las que dicho vínculo se desdibuja, al punto que la gran mayoría de accionistas o cooperados virtualmente se encuentran separados de la dirección o administración de la compañía o ente cooperativo conforme a las reglas fijadas en el CCo y la ley cooperativa). Y, por lo mismo, no tienen incidencia en el cabal cumplimiento de las distintas obligaciones, dentro de estas, las tributarias¹².

Las fundaciones, al igual que las cooperativas, tiene un fin de utilidad común ausente de lucro, con la diferencia de que, mientras cooperativas se consideran agrupaciones de personas¹³, las primeras son personas jurídicas de naturaleza civil (artículo 633 del Código Civil), que resultan de la afectación irreversible de un patrimonio o masa de bienes a un fin de utilidad o beneficencia pública instruida conforme a la voluntad de su creador o fundador¹⁴.

Distinto a las sociedades comerciales, las fundaciones, además de que no tienen socios o accionistas, tampoco persiguen ánimo de lucro, que es la característica esencial de la sociedad (artículo 98 del CCo), lo que justifica que la responsabilidad solidaria desarrollada en el ET se encuentre especialmente dirigida a socios o accionistas, pues estos se hallan interesados en maximizar los resultados económicos del ente societario, lo que tiene efectos en materia tributaria.

Es precisamente la ausencia de ánimo de lucro de la fundación, pues se destina un patrimonio a un fin benéfico, lo que justifica que el artículo 794 del ET no contemple a los fundadores o creadores de la fundación ni al órgano directivo correspondiente como responsables solidarios por el pago de impuestos a cargo de la persona jurídica.

Siendo que la responsabilidad solidaria es de orden legal y que por los impuestos a cargo de la fundación la ley no contempla como responsables solidarios a los fundadores o a su órgano directivo, la determinación así dispuesta en los actos demandados respecto de María Teresa Rueda de Valdivieso, Eduardo Valdivieso e INVERVALD SAS, resulta contraria a derecho.

En ese orden de ideas, previa revocatoria de la sentencia apelada, la Sala declara la nulidad parcial de los actos demandados, solo en relación con la vinculación de María Teresa Rueda de Valdivieso, Eduardo Valdivieso e Invervald SAS como deudores solidarios de la FUNDACIÓN INSTITUTO LATINOAMERICANO PARA EL DESARROLLO DE LA TECNOLOGÍA EN SALUD – ILDETECSA. A título de

¹² Sentencia C-210 de 2000.

¹³ De acuerdo con los artículos 3 y 4 de la Ley 79 de 1988, la cooperativa es un contrato que se celebra por un número determinado de personas, con el objetivo de crear y organizar una persona jurídica de derecho privado denominada cooperativa, cuyas actividades deben cumplirse con fines de interés social y sin ánimo de lucro, en la cual los cooperados son simultáneamente los aportantes y los gestores.

¹⁴ Sobre el particular, pueden consultarse, entre otros, las sentencias del 16 de noviembre de 1983, exp. 3929, C.P. Roberto Suárez Franco, y del 10 de junio de 2004, exp. 13299, C.P. Elizabeth Whittingham García, así como los conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil del 12 de julio de 1994, exp. 620, C.P. Roberto Suárez Franco y del 20 de junio de 2007, exp. 1829, C.P. Enrique José Arboleda Perdomo.



Radicado: 68001-23-33-000-2018-00608-01 (27606)

Demandante: Fundación Instituto Latinoamericano para el Desarrollo de la
Tecnología en Salud – ILDETECSA y otros
FALLO

restablecimiento del derecho, declara que María Teresa Rueda de Valdivieso, Eduardo Valdivieso e Inervald SAS no son responsables solidarios por la obligación tributaria a cargo de la fundación.

5. Condena en costas. Como consecuencia de revocar la sentencia apelada, se revoca la condena en costas impuesta a la actora. En su lugar, se niegan las costas en ambas instancias. Lo anterior, teniendo en cuenta que de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 5 del CGP, cuando se accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, como sucede en este asunto, el juez puede abstenerse de condenar en costas.

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3042412017000029, del 6 de abril de 2017 y por la Resolución 042362018000001, del 13 de marzo de 2018, solo en relación con la vinculación de MARÍA TERESA RUEDA DE VALDIVIESO, EDUARDO VALDIVIESO e INERVALD SAS como deudores solidarios de la FUNDACIÓN INSTITUTO LATINOAMERICANO PARA EL DESARROLLO DE LA TECNOLOGÍA EN SALUD – ILDETECSA.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA** que MARÍA TERESA RUEDA DE VALDIVIESO, EDUARDO VALDIVIESO e INERVALD SAS no son responsables solidarios por la obligación tributaria determinada a ILDETECSA.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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